



ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ

ΟΜΑΔΑ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

ΔΑΛΙΑΝΗ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΜΑΞΟΥΤΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ-ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΣΥΚΙΑΝΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΙΟΥΝΙΟΣ 2016

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

Στο σημείο αυτό, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας, κο. Συκιανάκη Νικόλαο, για την εμπιστοσύνη και το ενδιαφέρον που μας έδειξε κατά την ανάθεση της εργασίας, την πολύτιμη βοήθεια και συνεργασία αλλά και τη δυνατότητα που μας έδωσε να ασχοληθούμε με ένα τόσο ενδιαφέρον θέμα με προεκτάσεις στην επιχειρηματική ζωή που παίζει κυρίαρχο ρόλο στον επαγγελματικό κλάδο που επιλέξαμε. Τον ευχαριστούμε καθώς με την συγκεκριμένη ανάθεση, πιστεύουμε ότι θα μας βοηθήσει στην μετέπειτα πορεία μας στον τομέα.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειες μας για την υποστήριξη καθ' όλη τη διάρκεια των ακαδημαϊκών μας σπουδών αλλά και την ηθική συμπαράσταση κατά τη διάρκεια της συγγραφής της πτυχιακής αυτής εργασίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<u>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</u>	5
<u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	7
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</u>	
<u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ</u>	8
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</u>	10
<u>ΦΟΡΟΣ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ</u>	10
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</u>	14
<u>ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ</u>	14
3.1. ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	14
3.2. Η ΕΤΕΡΡΟΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	17
3.3. Η ΑΦΑΝΗΣ Η ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	20
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</u>	24
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ</u>	24
4.1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	24
4.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΦΑΝΟΥΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	25
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</u>	27
<u>ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ</u>	27
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6</u>	30
<u>ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ</u>	30
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7</u>	33
<u>ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ</u>	33
7.1. Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	34
7.2. Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	37
7.3. Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ/ ΚΕΡΔΩΝ	40
7.4. ΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	42

7.5.	ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	49
7.6.	ΣΤΟΧΟΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	50
7.7.	ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	52
7.8.	ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΤΥΠΟΥΣ ΤΟΥΣ	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 **55**

Η ΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ **55**

8.1.	Η ΛΥΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	55
8.1.1.	ΛΟΓΟΙ ΛΥΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΕΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΕΣ	55
8.1.2.	ΛΟΓΟΙ ΛΥΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4072/2012	57
8.2.	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΥΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	63
8.3.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 **69**

ΤΙ ΣΥΜΒΑΙΝΕΙ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΛΥΣΗΣ ΜΕ ΠΤΩΧΕΥΣΗ **69**

9.1.	Η ΠΤΩΧΕΥΣΗ	69
9.2.	ΤΑ ΠΤΩΧΕΥΤΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ	70
9.2.1.	ΤΟ ΠΤΩΧΕΥΤΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ	70
9.2.2.	Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΔΙΚΑΣΤΗΣ	71
9.2.3.	Ο ΣΥΝΔΙΚΟΣ	73
9.2.4.	Η ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ΠΙΣΤΩΤΩΝ	74
9.2.5.	Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΠΙΣΤΩΤΩΝ	76
9.3.	ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΠΤΩΧΕΥΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΤΩΧΟ	77
9.3.1.	ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ	77
9.3.2.	ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ	78
9.4.	ΠΕΡΑΤΩΣΗ ΠΤΩΧΕΥΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	81
9.4.1.	ΠΡΟΤΑΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ	82
9.4.2.	ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΕΞΕΤΑΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	84
9.4.3.	ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΠΙΣΤΩΤΕΣ	84
9.4.4.	ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗ	85
9.4.5.	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ	86
9.4.6.	ΑΝΑΤΡΟΠΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ	86
9.4.7.	ΠΑΥΣΗ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΠΤΩΧΕΥΣΗΣ	88
9.4.8.	ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΦΕΙΛΕΤΗ	89

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 **91**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ **91**

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ **96**

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ **98**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΛΥΤΙΚΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ **101**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία αποτέλεσε το αντικείμενο μελέτης μας εδώ και ένα αρκετά μεγάλο διάστημα και θεωρούμε ότι λόγω της σπουδαιότητας του θέματος θα αποτελέσει ένα πολύ σημαντικό εφαλτήριο για την μετέπειτα πορεία μας στον κλάδο.

Πιο συγκεκριμένα στην συγκεκριμένη μελέτη παρουσιάζονται δεδομένα που αφορούν σφαιρικά τις προσωπικές εταιρείες, δηλαδή τις ομόρρυθμες εταιρείες, τις ετερόρρυθμες εταιρίες και τις αφανείς ή συμμετοχικές εταιρείες. Η ανάλυση ξεκινά αναφέροντας γενικά στοιχεία που αφορούν την σύσταση των εταιρειών αλλά και την αντιμετώπιση τους ως φορολογικά αντικείμενα με βάση την παρούσα κείμενη νομοθεσία και τα αντίστοιχα φορολογικά καθεστάτα.

Το επίκεντρο ωστόσο του θέματος μας αποτελεί η λύση των προσωπικών εταιρειών, η διάλυση τους δηλαδή, για διάφορους λόγους που μπορούν να κυμαίνονται από ασυμφωνία μεταξύ των εταιρών, μέχρι και την λύση τους λόγω δυσχερών οικονομικών αποτελεσμάτων που φαίνονται στα οικονομικά στοιχεία που οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν ετησίως μέσω των οικονομικών καταστάσεων τους. Για τον λόγο αυτό κρίνεται επίσης σημαντική η ανάλυση των εννοιών και του περιεχομένου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων καθώς και των μεθόδων ανάλυσης καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις προσφέρουν πολύ σημαντικά στοιχεία που οδηγούν στην καλύτερη κατανόηση των αιτιών λύσης μιας προσωπικής εταιρείας.

Φυσικά, δεν θα πρέπει να παραλείψουν το γεγονός ότι πολλές προσωπικές εταιρείες υπάρχει πιθανότητα να φτάσουν στην λύση τους λόγω της κήρυξης πτώχευσης, πολύ δε περισσότερο εβρισκόμενες σε καταστάσεις οικονομικής κρίσης όπως και η κατάσταση στην οποία βρίσκεται τώρα η χώρα μας. Έτσι λοιπόν, κρίθηκε πολύ σημαντικό να εξετάσουμε την διαδικασία της πτώχευσης, την περάτωσή της αλλά και τις επίπτώσεις της τόσο προς τον πτωχό, όσο και προς τρίτους, κυρίως πιστωτές.

Ευελπιστούμε, η πτυχιακή μας εργασία να αποτελέσει ένα χρήσιμο εγχειρίδιο στα χέρια του κάθε μελετητή των δεδομένων των εταιρειών αλλά και των διαδικασιών σχηματισμού, ίδρυσης και λύσης τους.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι οικονομικές συνθήκες υπαγορεύουν την συλλογική επιχειρηματική δράση και επομένως τη συγκρότηση της επιχειρησιακής προσπάθειας σε εταιρική μορφή, για διάφορους λόγους όπως είναι η ανάγκη συγκέντρωσης μέσων, ο περιορισμός της επιβαρύνσεως από την φορολογία εισοδήματος, που επιτυγχάνεται με τον καταμερισμό της φορολογητέας ύλης σε περισσότερους φορείς ο περιορισμός της έκτασης της ευθύνης η οποία προκύπτει έναντι των τρίτων από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στις προσωπικές εταιρίες κύριοι παράγοντες που οδηγούν στην εταιρική συνεργασία είναι οι προσωπικές ικανότητες των εταίρων, οι γνώσεις κάποιου ή κάποιων από αυτούς στο αντικείμενο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας, η καλή φήμη που απολαμβάνουν ως άτομα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, οι συγγενικές ή φιλικές σχέσεις που τους συνδέουν.

Αντιπροσωπευτικότερη μορφή προσωπικής εταιρίας αποτελεί η Ομόρρυθμη Εταιρία, στην οποία όμως, όπως θα αναπτυχθεί παρακάτω, η έκταση της ευθύνης των εταίρων είναι ιδιαίτερα αυξημένη, επειδή ευθύνονται απεριόριστα, ή αλλιώς ο καθένας ευθύνεται για το σύνολο των υποχρεώσεων της εταιρίας.

Είναι όμως δυνατό μερικοί από τους συμβαλλόμενους για την σύσταση της προσωπικής εταιρίας να μην επιθυμούν να φέρουν την απεριόριστη και εξ ολοκλήρου ευθύνη. Αυτό μπορεί να συμβεί στα πλαίσια της Ετερόρρυθμης Εταιρείας που όμως δεν εξετάζεται στην παρούσα εργασία. Στις προσωπικές εταιρείες συγκαταλέγεται και η χωρίς νομική προσωπικότητα συμμετοχή ή αφανής εταιρεία με την οποία συνήθως αναλαμβάνονται ευκαιριακές δραστηριότητες. Στην εταιρία αυτή η εταιρική σύμβαση ισχύει μόνο μεταξύ των συνεταίρων, ενώ έναντι των τρίτων η εταιρεία είναι ανύπαρκτη. Οι εταίροι συναλλάσσονται με τους τρίτους καθένας στο όνομά του, ενώ οι μεταξύ τους σχέσεις ρυθμίζονται από τις ιδιαίτερες συμφωνίες τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αν θα θέλαμε να αποδώσουμε έναν ακριβή ορισμό για τον όρο επιχείρηση θα λέγαμε ότι ως «Επιχείρηση χαρακτηρίζεται η οικονομική μονάδα αυτοτελής και υπεύθυνη για την οργάνωση παραγωγικών συντελεστών και διαχείρισης συναλλαγών με τις οποίες επιδιώκει το μέγιστο δυνατό κέρδος. Το δε κέρδος κατά κανόνα θα πρέπει να υπερβαίνει την αντίστοιχη συνήθη αμοιβή της διοικητικής ή εκτελεστικής εργασίας που επιτελείται σε αυτήν» (Κριεμάδης, 2011: 39).

Γεγονός είναι, πως η επιχείρηση στην ουσία αποτελεί ένα σημαντικότερο στοιχείο της κοινωνίας, ενώ αν δούμε τις επιχειρήσεις στη πράξη θα λέγαμε ότι το μεγαλύτερο τμήμα των ανθρώπων, ξοδεύει ως και τον μισό του χρόνο στις επιχειρήσεις, καθώς τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που καταναλώνουν καθημερινά προέρχονται από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, ενώ και οι θέσεις εργασίας και η οικονομική ευχέρεια και εξέλιξη των ανθρώπων αλλά και της χώρας ολόκληρης, εξαρτάται από αυτές. Η επιχείρηση αποτελεί ασφαλώς μια κοινωνική οργάνωση, ξεχωρίζει όμως από αυτή, γιατί συνδέεται με την έννοια του "επιχειρείν" ή της επιχειρηματικότητας. Πρακτικά, η έννοια αυτή (Κριεμάδης, 2012: 42):

- Σημαίνει το συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής με σκοπό τη δημιουργία υλικών αγαθών ή υπηρεσιών.
- Εμπεριέχει το στοιχείο της εισαγωγής και εφαρμογής καινοτομιών.
- Εμπεριέχει το στοιχείο του κινδύνου, που σημαίνει ότι κάθε επιχειρούμενος συνδυασμός συντελεστών παραγωγής μπορεί να αποτύχει στο σκοπό του.

Στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται περισσότερες από 700.000 μικρομεσαίες επιχειρήσεις οι οποίες απασχολούν περισσότερους από 1.000.000 εργαζόμενους. Η δυναμική τους είναι πολύ ισχυρή και αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα της ελληνικής οικονομίας. Παρ' όλα αυτά οι συνθήκες κάτω από τις οποίες λειτουργούν δεν βοηθούν

στην απρόσκοπτη και αποτελεσματική λειτουργία τους. Η ασκούμενη μέχρι σήμερα πολιτική όχι μόνο δεν συνέβαλε προς αυτή τη κατεύθυνση αλλά αντίθετα έβαλε ισχυρά αντικίνητρα εμποδίζοντας έτσι την αναπτυξιακή τους πορεία. Η γραφειοκρατία, το φορολογικό σύστημα, η έλλειψη εξειδικευμένου προσωπικού, η αντιμετώπιση τους από το τραπεζικό σύστημα αποτελούν μερικά από τα εμπόδια στην ομαλή λειτουργία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στη χώρα μας (Κριεμάδης, 2012: 45). Ωστόσο παρά τις αντίξοες συνθήκες κάτω από τις οποίες λειτούργησαν και λειτουργούν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, όχι μόνο δεν φθίνουν, αλλά αντίθετα ευημερούν συμβάλλοντας έτσι σε μεγάλο βαθμό στη δημιουργία εθνικού εισοδήματος και απασχόλησης. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η εξέλιξη των οικονομικών μεγεθών των ελληνικών εταιρειών κατά τα τελευταία χρόνια.

Πίνακας 1.
Μεταβολές Βασικών Μεγεθών των 500 Πλέον Κερδοφόρων Εταιρειών
(ποσά σε χιλ. €)

Μεγέθη Εταιρειών	2012	2011	Μεταβολή %
Σύνολο κύκλου εργασιών	94.148.148	90.097.546	4,50
Σύνολο κερδών EBITDA	9.914.379	6.872.801	44,26
Σύνολο κερδών προ φόρων	2.441.649	-1.376.586	-
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	50.144.675	49.620.731	1,06

Πίνακας 2.
Τομεακή Κατανομή Εταιρειών - Βασικών Μεγεθών των 500 Πλέον Κερδοφόρων Εταιρειών (2012)

Τομέας	Πλήθος Εταιρειών	Κέρδη EBITDA (σε χιλ. €)	Κέρδη προ φόρου (σε χιλ. €)	Κύκλος Εργασιών (σε χιλ. €)
Βιομηχανία	163	2.084.466	622.251	32.716.884
Εμπόριο	99	1.215.857	556.643	24.954.882
Τουρισμός	31	351.633	-3.238	937.684
Τράπεζες- Factoring	5	388.557*	374.497	3.913.574
Ασφάλειες	26	442.086*	422.128	3.995.545
Λοιπές Υπηρεσίες	176	5.431.780	469.368	27.629.579
ΣΥΝΟΛΟ	500	9.914.379	2.441.649	94.148.148

* κέρδη EBITD

Πίνακας 3. Συμμετοχή Κορυφαίων Εταιρειών στα Συνολικά Μεγέθη της Κατάταξης (2012, σε χιλ. €)

Πλήθος Εταιρειών	Κέρδη EBITDA	(%) Συνόλου	Κύκλος Εργασιών	(%) Συνόλου
Top 20 Εταιρείες	4.804.135	48,5%	42.932.671	45,6%
Top 50 Εταιρείες	6.129.727	61,8%	52.432.986	55,7%
Top 100 Εταιρείες	7.224.429	72,9%	61.624.310	65,5%
Top 200 Εταιρείες	8.361.655	84,3%	78.066.574	82,9%
Top 300 Εταιρείες	9.029.162	91,1%	85.310.680	90,6%
Top 400 Εταιρείες	9.532.113	96,1%	89.616.314	95,2%
Σύνολο 500 Εταιρειών	9.914.379	100,0%	94.148.148	100,0%

Πίνακας 4. Μέσοι Δείκτες ανά Τομέα

TOMEAS	ROE* (%) 2012	ROE* (%) 2011	Κερδοφορία EBITDA (%) 2012	Κερδοφορία EBITDA (%) 2011	Ξένα/Ίδια κεφάλαια 2012	Ξένα/Ίδια κεφάλαια 2011
Βιομηχανία	5,7	8,5	6,4	6,9	1,50	1,69
Εμπόριο	13,5	6,9	4,9	3,7	2,11	2,68
Τουρισμός	-0,3	0,4	37,5	36,7	2,21	2,41
Τράπεζες-factoring	31,8	12,1	9,9**	5,0**	NC	NC
Ασφάλειες	30,1	-	11,1**	-49,9**	NC	NC
Λοιπές υπηρεσίες	1,5	-2,9	19,7	18,7	1,69	1,50

* ROE : Αποδοτικότητα Ιδίων Κεφαλαίων

NC : Not Calculable – Μη υπολογίσιμο

**Για τις Τράπεζες και τις Ασφάλειες υπενθυμίζεται ότι οι δείκτες υπολογίζονται βάσει του λογαριασμού Κέρδη προ Φόρων και Αποσβέσεων(EBTD, Earnings Before Tax and Depreciation) - βλπε και παραδοχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΣ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Κατά τα τελευταία έτη που διανύει η Ελλάδα, βρισκόμαστε εν μέσω οικονομικής κρίσης. Η οικονομική κρίση στην οποία αναφερόμαστε, κατέστησε την Ελλάδα σε ύφεση, η οποία διαρκώς οξύνεται. Γενικά οι αποκαλύψεις που έγιναν κατά το 2010 σχετικά με το δημοσιονομικό έλλειμμα της χώρας, κατέστησαν το δημόσιο χρέος της Ελλάδας πολύ μεγαλύτερο από αυτό που θα μπορούσε να αντέξει. Το δημόσιο χρέος δηλαδή, ήταν μη βιώσιμο, ενώ η κυβέρνηση της Ελλάδας δεν μπορούσε να δανειστεί πάρα μόνο με πολύ υψηλά και παράλογα επιτόκια, για να καλύψει το δημοσιονομικό έλλειμμα και να αναχρηματοδοτηθεί το χρέος (Δίκαιος, 2006: 56).

Λόγω των προαναφερθέντων, προέκυψε ένας τεράστιος κίνδυνος να χρεοκοπήσει το κράτος αλλά και να περάσει σε καθεστώς χρεοκοπίας και στάσης πληρωμών του Ελληνικού Δημοσίου. Η κυβέρνηση έκανε προσπάθειες για ανάκτηση της αξιοπιστίας της χώρας, όσον αφορά τις διεθνείς αγορές. Επίσης, επιχείρησε να μειώσει τα επιτόκια, λαμβάνοντας μέτρα για μείωση των δαπανών που δεν κατάφεραν να αναστρέψουν την αρνητική πορεία των οικονομικών για την χώρα μας (Μητρόπουλος & Κουνάδης, 2001: 24).

Έτσι λοιπόν, η Ελλάδα συνέχισε καταφεύγοντας στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο για βοήθεια, θεσμού που στηρίζεται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. Συγκροτήθηκε ο μηχανισμός βοήθειας για την Ελλάδα, που χρηματοδότησε τον μηχανισμό στήριξης για την χώρα μας. Φυσικά, όλα αυτά έγιναν υπό όρους, καθώς η Ελλάδα θα έπρεπε να προχωρήσει στην λήψη μέτρων για την δημοσιονομική προσαρμογή και την δημοσιονομική εξυγίανση. Η αρχή έγινε με τα πρώτα μέτρα που έγιναν γνωστά στις 2 Μαΐου του 2010 (Τότσης, 2009: 78).

Φυσικά, όπως αντιλαμβάνεται κανείς, κατά το επόμενο διάστημα που διήρκεσε συνολικά ένα έτος ξεκινώντας από τον Ιούνιο του 2011 η ελληνική κυβέρνηση κατέφυγε σε νέα μέτρα λιτότητας, που στόχευε στην σταδιακή μείωση του δημοσίου χρέους, σε επίπεδα τέτοια ώστε να ξαναγίνει βιώσιμο. Παρόλα αυτά, η οικονομία της

χώρα εξακολουθούσε να βρίσκεται σε καθεστώς δημοσιονομικής κρίσης, αν και ψήφισε το μεσοπρόθεσμο πρόγραμμα που περιελάμβανε τα μέτρα τα οποία αναφέραμε ήδη παραπάνω. Το σίγουρο είναι, πως και οι αλλαγές που αφορούν την άμεση φορολογία, την φορολόγηση δηλαδή των φυσικών προσώπων ως προς το εισόδημα τους, αποτέλεσαν τμήμα των μέτρων λιτότητας που αναγκάστηκε να λάβει η ελληνική κυβέρνηση (Καστρινός, 2008: 35). Οι αλλαγές αυτές καθώς και η ίδια η νομοθεσία θα αναλυθούν εκτεταμένα στο κύριο μέρος της εργασίας.

Οι φορολογικοί νόμοι στο Ελληνικό Κράτος, άρχισαν να κάνουν την εμφάνιση τους από την απελευθέρωση του μέχρι και το 1919 και είχαν άμεσες επιρροές από άλλα κραταιά Ευρωπαϊκά Κράτη. Αναφορικά οι νόμοι αυτοί θα λέγαμε ότι ήταν:

- Ο νόμος ΧΚ/1877 «φόρος επί στοιχείων καθαρού εισοδήματος».
- Ο νόμος ΓΤ3Γ [3393], ο οποίος εισήγαγε έναν προοδευτικό φόρο στα ετήσια καθαρά εισοδήματα προσώπων με μεγάλη φοροδοτική ικανότητα.
- Άλλοι νόμοι, όπως ο φόρος επί του εισοδήματος, υπολογιζόμενος με βάση το μίσθωμα κατοικίας του φορολογούμενου κ.λπ.(Φινοκαλιώτης, 2001: 36-37, Δανελάτος, 2000: 48).

Στην πορεία και ξεκινώντας από το 1919, ξεκινά στην Ελλάδα να ισχύει ο νόμος 1640/3.3.1919 «περί κώδικος φορολογίας των καθαρών προσόδων», ο οποίος και αποτέλεσε την πρώτη σημαντική προσπάθεια θέσπισης ενός οργανωμένου φορολογικού συστήματος. Είχε δε διάρκεια περίπου 36 χρόνια, καθώς παρέμεινε αναλλοίωτος μέχρι το 1955. Ας αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι, με την συγκεκριμένη νομοθεσία υπέβαλλε κανείς συγκεκριμένες και ξεχωριστές δηλώσεις για κάθε πηγή εισοδήματος, με αποτέλεσμα κάποιος που είχε δύο διαφορετικές ή και παραπάνω πηγές εσόδων να έπρεπε να κάνει δύο φορολογικές δηλώσεις. Συνεπώς, ο νόμος έγινε γνωστός και ως «αναλυτική φορολογία εισοδήματος» (Τσιατούρας, 2013: 39).

Προχωρώντας στην ιστορία και μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, οι νομοθέτες σκέφτηκαν την εναλλαγή από το συγκεκριμένο σύστημα της αναλυτικής φορολογίας εισοδήματος, που ήδη είχε αρχίσει να παρακμάζει, σε ένα νέο ενιαίο σύστημα

φορολογίας εισοδήματος. Το διάταγμα αυτό (νομοσχέδιο 3323/55) έγινε οριστικό περίπου το 1955 και σύμφωνα με αυτό θα έπρεπε να επιβάλλεται ενιαίος φόρος, έπειτα από τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος στο σύνολό του, για κάθε φυσικό πρόσωπο, ασχέτως από την πηγή του (Τσιατούρας, 2013: 51).

Έχοντας εφαρμοστεί ο νόμος που αφορούσε τα φυσικά πρόσωπα, στην πορεία κατά το 1958 έγινε οριστικό και θεσπίστηκε το Στη συνέχεια ο νομοθέτης προετοίμαζε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και το 1958 οριστικοποιήθηκε το νομοσχέδιο 3843/58 που αφορούσε την φορολογία του εισοδήματος και για τα νομικά πρόσωπα. Τα δύο αυτά νομοσχέδια, επιδέχθηκαν αρκετές τροποποιήσεις, μιας και ίσχυσαν μέχρι και το 1989, για να βελτιωθούν καταστάσεις και να γίνεται το σύστημα ολοένα και καλύτερο και πιο ολοκληρωμένο και να καλύπτει όλο και πιο πολλές περιπτώσεις των φορολογουμένων (Τσιατούρας, 2013: 22, Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2009: 13).

Στην συνέχεια, το 1989 – οπότε και έπαψε η ισχύς των δύο προηγούμενων νομοσχεδίων – αυτά κωδικοποιήθηκαν στον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.). Η κωδικοποίηση αυτή έγινε με προεδρικό διάταγμα, υπ' αριθμόν 129/89 και περιλάμβανε σύνολο 104 άρθρα. Στο συγκεκριμένο νομοθέτημα τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα άρθρα 86-104 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Στην πορεία και με περεταίρω αλλαγές, θεσπίστηκε νέα κωδικοποίηση, με τον νόμο 2238/94. Σύμφωνα με τον προαναφερθέντα νόμο τα πρώτα 97 άρθρα αφορούσαν την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ τα άρθρα 98-118 αφορούσαν την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (Καραφάς, 2013: 36, Καβαλάκης, 2008: 62).

Ο φορολογικός νόμος 2238/94 (ΦΕΚ 151 Α'/16.9.2002) (Καραφάς, 2013: 66) κυρώθηκε ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Δεν επήλθαν σπουδαίες αλλαγές, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που δέχθηκε το νομοθέτημα μέχρι και την 31.12.2013. Θα λέγαμε δηλαδή, ότι εννοιολογικά και πρακτικά ο «σκελετός» της νομοθεσίας περί φορολόγησης φυσικών και νομικών προσώπων σε γενικές γραμμές παρέμεινε ίδιος (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012: 39).

Όπως θα δούμε και στα κεφάλαια που αναλύονται παρακάτω, το ιστορικό των νομοθετικών αλλαγών σχετικά με την φορολογία των εισοδημάτων, ολοκληρώνεται με την θέσπιση του νόμου 4172/2013, στον οποίο απλοποιούνται κατά πολύ τα δεδομένα και γίνονται περισσότερα αυτοματοποιημένα και σεβόμενα τη σύγχρονη εποχή, τις ανάγκες των πολιτών αλλά και συμβαδίζοντας με τις συνθήκες της εθνικής οικονομίας, που επιτάσσουν την λήψη από την κυβέρνηση συγκεκριμένων μέτρων. Ο νέος νόμος περιλαμβάνει πολύ λιγότερα άρθρα για κάθε κατηγορία φορολογουμένων και επομένως συμπεραίνουμε ότι μπορεί κανείς πολύ πιο εύκολα να κατανοήσει το περιεχόμενο του νόμου, να συμβαδίσει με αυτό, ενώ και οι ίδιοι οι οικονομικοί σύμβουλοι και οι λογιστές, μπορούν να τον μελετήσουν πολύ πιο εύκολα και να παρέχουν καλύτερες συμβουλές στους πολίτες με τους οποίους συνεργάζονται (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012: 78).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

3.1. Ομόρρυθμες εταιρείες

Όπως προκύπτει από συνδυασμό των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου, ομόρρυθμη εταιρεία είναι εκείνη που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων τα οποία έχουν σκοπό να εμπορευούνται μαζί υπό εταιρική επωνυμία, ευθυνόμενα απεριορίστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας (Λεοντάρης, 2011: 65).

Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε. τα οποία είναι η από κοινού εμπορία και επομένως και η επιδίωξη κέρδους, που ασκείται από δύο τουλάχιστον πρόσωπα, η κοινή επωνυμία και τέλος, το απερίοριστο και αλληλέγγυο της ευθύνης όλων των εταίρων. Το πρώτο από τα χαρακτηριστικά που αναφέρθηκαν είναι πολύ βασικό, προκειμένου η σχετική δραστηριότητα να θεωρηθεί ως εταιρική (Καραγιώργος, 2003: 54).

Η επωνυμία μιας ομόρρυθμης εταιρείας, ή και γενικότερα μιας εταιρίας, αποτελεί την ονομασία με την οποία οι συμβαλλόμενοι εκδηλώνονται μαζί σαν ενιαία οντότητα στις συναλλαγές τους προς εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο η εταιρεία ιδρύθηκε. Το τρίτο χαρακτηριστικό, που αναφέρεται στην ευθύνη των εταίρων, αποτελεί την ειδοποιό διαφορά που ξεχωρίζει την Ο.Ε. από κάθε άλλη εταιρική μορφή (Σαρσέντης, 2008: 12).

Η έννοια του απεριορίστου της ευθύνης είναι ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία και συνεπώς οι δανειστές εφόσον αποκτήσουν εκτελεστό τίτλο μπορούν να προχωρήσουν σε αναγκαστική κατάσχεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του οφειλέτη που είναι δεκτικό κατάσχεσης και στην εκποίηση του με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

Όσον αφορά το αλληλέγγυο της ευθύνης, αυτό σημαίνει ότι ο κάθε εταίρος ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν τόσο ο ίδιος όσο και οι υπόλοιποι εταίροι στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας. Έτσι οι πιστωτές της εταιρείας μπορούν να στραφούν αδιακρίτως εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για να ικανοποιηθούν.

Η μεγάλη έκταση της ευθύνης είναι ακριβώς το χαρακτηριστικό που τονίζει ιδιαίτερα τον προσωπικό χαρακτήρα της ομόρρυθμης εταιρείας. Οι τρίτοι συμβάλλονται με αυτήν βασιζόμενοι κυρίως στην φερεγγυότητα και την καλή φήμη των εταίρων, οι οποίες θεμελιώνονται και στην εγγύηση που παρέχει η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων πέρα από την καθεαυτό εταιρική περιουσία η οποία μπορεί και να μην είναι σημαντική. Η έκταση της ευθύνης καθιερώνει την πίστη και την ασφάλεια στις συναλλαγές της ομόρρυθμης εταιρείας. Αποτελεί παράλληλα όμως και ένα αντίβαρο για την ανάληψη δραστηριότητας με αυτό τον εταιρικών τύπο και έτσι οι ομόρρυθμη εταιρεία προσφέρεται κυρίως για μικρές και μεσαίες επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από πρόσωπα τα οποία συνήθως συνδέονται μεταξύ τους με στενούς προσωπικούς δεσμούς, δηλαδή είναι είτε συγγενείς είτε φίλοι (Λεοντάρης, 2011: 62).

Εκτός από τους κανόνες δικαίου οι οποίοι ρυθμίζουν τις σχέσεις στην ομόρρυθμη εταιρεία με τους τρίτους, ο νομοθέτης έχει ήδη προβλέψει και κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν τις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις των εταίρων. Μερικοί από τους κανόνες αυτούς αναφέρονται στην διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων.

Έτσι, αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά, η διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρείας ανήκει στους εταίρους που πρέπει να αποφασίζουν με ομοφωνία, ή αλλιώς μπορούμε να πούμε ότι εισάγεται η αρχή της ισότητας στις βασικές σχέσεις των εταίρων άσχετα με το ποσό της εισφοράς καθενός προς το σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου. Η ομόρρυθμη εταιρεία όμως μπορεί να διοικείται και από διαχειριστές, για τους οποίους ο νόμος περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις (Κοντάκος, 2006: 44).

Ως διαχειριστές μπορούν να ορισθούν και τρίτα πρόσωπα, εκτός των εταίρων. Οι διαχειριστές ορίζονται είτε από το καταστατικό είτε με χωριστή πράξη των εταίρων. Ο τρόπος διορισμού τους επιδρά και στον τρόπο και στην δυνατότητα ανάκλησης τους..

Στην περίπτωση που έχει ορισθεί από το καταστατικό, τότε μόνο με τροποποίηση του καταστατικού ανακαλούνται, ενώ αν έχουν ορισθεί με ξεχωριστή πράξη των εταίρων αρκεί η ανάκληση να γίνει με ανάλογη πράξη. Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανάγεται βέβαια στο γενικότερο θέμα οργάνωσης της λειτουργίας της εταιρικής επιχείρησης. Τα οριζόμενα από το νόμο απέχουν αρκετά από το να υπαγορεύουν την πιο σκόπιμη διαχείριση των οικονομικών της ομόρρυθμης εταιρείας στην σύγχρονη επιχειρηματική δραστηριότητα (Λεοντάρης, 2011: 69).

Μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρείας και των εταίρων δημιουργούνται οικονομικές σχέσεις που επιβάλλουν την απεικόνισή τους σε λογαριασμούς οι οποίοι θα ανοιχθούν στο όνομα των εταίρων. Για κάθε εταίρο ανοίγονται τόσοι λογαριασμοί όσα είναι τα διαφορετικά είδη σχέσεων που έχουν προκύψει μεταξύ αυτού και της εταιρείας. Συνηθέστερες κατηγορίες τέτοιων λογαριασμών είναι οι ακόλουθες (Καραγιώργος, 2003: 35-38):

1. Λογαριασμοί κάλυψης κεφαλαίου: είναι οι λογαριασμοί που ανοίγονται κατά την σύσταση της εταιρείας ή σε μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου της και απεικονίζουν την αναληφθείσα από κάθε εταίρο υποχρέωση εισφοράς με το ποσό της οποίας χρεώνονται, ενώ πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο». Οι λογαριασμοί των αναληφθεισών εισφορών κλείνουν όταν η υποχρέωση αυτή καταστεί ληξιπρόθεσμη, με χρέωση λογαριασμών οφειλόμενου κεφαλαίου στο όνομα των εταίρων, οι οποίοι ακολούθως κλείνουν κατά την καταβολή των εισφορών, με χρέωση των λογαριασμών που δέχονται την αξία των εισφερόμενων στοιχείων

2. Λογαριασμοί κεφαλαιακών μερίδων: οι λογαριασμοί αυτοί δεν αποτελούν προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων, αλλά είναι αναλυτικοί του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο». Το υπόλοιπο τους, φανερώνει την κεφαλαιακή μερίδα κάθε εταίρου, όπως διαμορφώθηκε από την αρχική καταβολή και τις ενδεχόμενες αυξομειώσεις του εταιρικού κεφαλαίου.

3. Λογαριασμοί απολήψεων: Λειτουργούν κατά την διάρκεια της χρήσης, χρεούμενοι με ποσά τα οποία έχει συμφωνηθεί να αναλαμβάνουν οι εταίροι για τις ατομικές τους ανάγκες. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ως προκαταβολή έναντι των κερδών που

αναμένεται να προκύψουν κατά την χρήση. Για αυτό δεν θεωρούνται έξοδα της χρήσης και δεν συμβάλλουν στην διαμόρφωση του αποτελέσματος, αλλά το χρεωστικό τους υπόλοιπο μεταφέρεται στο τέλος της χρήσης στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.

4. Λογαριασμοί δανειακών σχέσεων: αν μεταξύ της εταιρείας και των εταίρων δημιουργηθούν δανειακές σχέσεις, θα ανοιχθούν για την παρακολούθηση τους ιδιαίτεροι λογαριασμοί. Ως δανειακή σχέση θα πρέπει να νοείται η παροχή δανείων από εταίρους προς την εταιρεία.

5. Δοσοληπτικοί λογαριασμοί: Για κάθε εταίρο ανοίγεται ατομικός λογαριασμός ο οποίος χρεώνεται ή πιστώνεται με ποσά αμέσως απαιτητά είτε από την εταιρεία είτε από τον εταίρο ώστε και το υπόλοιπο που τελικά διαμορφώνεται να θεωρείται αμέσως απαιτητό από την εταιρεία αν είναι χρεωστικό ή από τον εταίρο αν είναι πιστωτικό.

3.2. Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ετερόρρυθμη είναι η εταιρεία στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απεριόριστα όπως και στην ομόρρυθμό και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς ή και μεγαλύτερου αυτής που μπορεί να έχει καθοριστεί στην εταιρική σύμβαση.

Στην Ε.Ε. διακρίνουμε λοιπόν δύο ομάδες εταίρων με διαφορετική έκταση ευθύνης: αυτό ή αυτούς που υπέχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι) και αυτόν ή αυτούς που η ευθύνη τους περιορίζεται ως ένα ρητά καθοριζόμενο ποσό τουλάχιστον ίσο με την κεφαλαιακή εισφορά τους (ετερόρρυθμοι εταίροι) (Σαρσέντης, 2008: 83).

Το περιορισμένο της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων καθιστά δυνατό να εισέρχονται στην εταιρεία με την ιδιότητα αυτή άτομα τα οποία θα δίσταζαν να αναλάβουν το βάρος της ευθύνης ομόρρυθμου εταίρου. Η μειωμένη όμως ευθύνη των

ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται για αυτούς και κάποιους περιορισμούς που ορίζει ο νόμος ή προκύπτουν από την ερμηνεία του νόμου.

Οι περιορισμοί αυτοί ορίζονται ως ακολούθως (Λεοντάρης, 2011: 74-75):

Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομα τους στην εταιρική επωνυμία.

Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα που προσιδιάζουν στην προς τα έξω διαχείριση της εταιρίας. Έτσι δεν μπορούν να εκπροσωπήσουν την εταιρεία ούτε ως πληρεξούσιοι των εταίρων ή του διαχειριστή και ακόμα δεν μπορούν να δημιουργήσουν δεσμεύσεις, έστω και μεμονωμένων πράξεων, στο όνομα ή για λογαριασμό της εταιρείας.

Δεν μπορούν να εισφέρουν προσωπική εργασία, αλλά η κεφαλαιακή τους μερίδα πρέπει να εκφράζει πραγματικά υλική αξία.

Οι περιορισμοί αυτοί αποβλέπουν στην προστασία των τρίτων, οι οποίοι θα ήταν δυνατό να εξαπατηθούν εκλαμβάνοντας τον ετερόρρυθμο εταίρο ως ομόρρυθμο και να στηρίζουν τις σχέσεις τους με την εταιρεία στην νομιζόμενη, αλλά ουσιαστικά ανύπαρκτη απεριόριστη ευθύνη του. Για τον λόγο αυτό γίνεται δεκτό ότι ενέργειες που έρχονται σε αντίθεση με τους παραπάνω περιορισμούς δεν είναι άκυρες, αλλά ο ετερόρρυθμος εταίρος υπέχει, ως προς αυτές, ευθύνη ομόρρυθμου (Καραγιώργος, 2003: 69).

Κατά τα λοιπά, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την εταιρική ιδιότητα. Μπορεί δηλαδή, να μετέχει στην εσωτερική διαχείριση της επιχείρησης, να παίρνει μέρος, με δικαίωμα ψήφου, στις διασκέψεις των εταίρων, να ελέγχει τους διαχειριστές της εταιρείας κ.λπ. Αντίθετα με αυτό, υπέχει και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εταιρική σχέση, συμβάλλοντας στην επιτυχία του εταιρικού σκοπού. Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι η πτώχευση της Ε.Ε. δεν συμπαρασύρει σε πτώχευση τους ετερόρρυθμους εταίρους (Λεοντάρης, 2003: 98).

Σε γενικές γραμμές, στην Ε.Ε. ισχύουν, με κάποιες μικρές διαφοροποιήσεις που δικαιολογούνται από την ύπαρξη των ετερόρρυθμων εταίρων, όσα έχουν περιγραφεί προηγουμένως και για την Ο.Ε.

Στην λογιστική των Ε.Ε. ισχύουν κατά βάση όσα έχουν αναφερθεί στην λογιστική των Ο.Ε. Τρία μόνον σημεία χρειάζονται να επισημανθούν και αυτά είναι τα ακόλουθα (Σαρσέντης, 2008: 87):

1. Στους τίτλους των λογαριασμών που ανοίγονται στο όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων, πρέπει για λόγους σαφήνειας και για την αποφυγή κάθε αμφιβολίας, να αναγράφεται η ιδιότητα τους.
2. Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος που βαρύνει το νομικό πρόσωπο της Ε.Ε. δεν μπορεί να υπολογισθεί επιχειρηματική αμοιβή σε ετερόρρυθμο εταίρο.
3. Κατά την κατανομή της ζημίας χρήσης στους εταίρους θα πρέπει να προσέξουμε ώστε τα ποσά της ζημίας που θα καταλογίζονται στους ετερόρρυθμους εταίρους να μην υπερβαίνουν τα όρια της ευθύνης τους.

Ειδικότερα αν τα αποτελέσματα μιας χρήσης είναι αρνητικά θα διακρίνουμε δύο περιπτώσεις (Καραγιώργος, 2003: 68-71):

1. Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα δεν υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του. Σε αυτή την περίπτωση η ζημία καταλογίζεται σε όλους τους εταίρους με βάση τα προκαθορισμένα ποσοστά, χωρίς να δημιουργείται ιδιαίτερο πρόβλημα.
2. Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, υπερβαίνει το ποσό της ευθύνης του. Τότε στον εταίρο αυτόν καταλογίζεται ποσό ζημίας ίσο με το ποσό για το οποίο ευθύνεται. Το υπόλοιπο της ζημίας που δεν καλύπτει ο ετερόρρυθμος εταίρος αναλαμβάνεται από τους ομόρρυθμους εταίρους κατ' αναλογία της συμμετοχής τους στις ζημίες.

3.3. Η Αφανής ή Συμμετοχική εταιρεία

Η συμμετοχική ή αφανής εταιρεία είναι σύμβαση με την οποία δύο ή και περισσότερα πρόσωπα συμβάλλονται για να ενεργήσουν εμπορικές πράξεις τις οποίες συνάπτουν στο όνομά τους, χωρίς ο εταιρικός δεσμός να γίνεται γνωστός στους τρίτους.

Όπως συνάγεται από τον προαναφερθέντα ορισμό, κύριο χαρακτηριστικό της αφανούς ή συμμετοχικής εταιρείας είναι η αποφυγή της γνωστοποίησης του εταιρικού δεσμού στους τρίτους, γεγονός στο οποίο οφείλει και την ξεχωριστή της ονομασία. Η εταιρική σχέση αποτελεί υπόθεση των εταίρων, από τους οποίους ορισμένοι ή και όλοι συναλλάσσονται με το όνομά τους, φαινομενικά για ίδιο καθέναν λογαριασμό. Συνεπώς η συμμετοχική εταιρεία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα, ούτε εταιρική επωνυμία. Κατά την σύστασή της μπορεί να συνταχθεί καταστατικό, το οποίο όμως δεν υποβάλλεται σε διατυπώσεις δημοσιότητας. Η ύπαρξη της εταιρείας αποδεικνύεται ενώπιον των δικαστηρίων, αν παραστεί ανάγκη, και χωρίς της κατάρτιση καταστατικού, από την μεταξύ των εταίρων αλληλογραφία, από τις λογιστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα εμπορικά βιβλία των μετεχόντων σε αυτή ή ακόμα και με μάρτυρες (Σαρσέντης, 2008: 66).

Οι εισφορές των συμμετόχων για την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο. Οι τρίτοι διασφαλίζονται χάρη στην προσωπική φερεγγυότητα του συμμετόχου με τον οποίο συνήψαν την συναλλαγή. Βέβαια το εταιρικό συμφωνητικό είναι ισχυρό για τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις και βάσει αυτού ο εταίρος που βρέθηκε για παράδειγμα αναγκασμένος να ικανοποιήσει εξ ιδίων του ένα πιστωτή της εταιρείας μπορεί να επιρρίψει σε βάρος των άλλων συμμετόχων τα ποσά τα οποία τους αναλογούν (Λεοντάρης, 2011: 42).

Η αφανής εταιρεία δεν είναι απαραίτητο να παραμένει άγνωστη στους τρίτους. Η γνωστοποίηση της ύπαρξης της όμως δεν είναι υποχρεωτική και οι εταίροι όταν συναλλάσσονται με τους τρίτους δεν προβάλλουν τον εταιρικό δεσμό. Η διαχείριση της εταιρείας πραγματοποιείται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές, που καλούνται εμφανείς εταίροι. Η συμμετοχική εταιρεία συνήθως συνιστάται για την διενέργεια

μεμονωμένων περιπτώσιακών πράξεων, σε ορισμένες στιγμές. Ως περιπτώσεις σύστασης συμμετοχικής εταιρείας αναφέρονται οι κάτωθι (Κοντάκος, 2006: 55-56):

1. Έμπορος συμβάλλεται με παραγωγό να διαθέτει τ9ο σύνολο της παραγωγής του δεύτερου, με προκαθορισμένα ποσοστά συμμετοχής και των δύο στα κέρδη
2. Δύο έμποροι, από τους οποίους ο ένας βρίσκεται στον τόπο παραγωγής ενός προϊόντος και ο άλλος στον τόπο κατανάλωσης, συμβάλλονται ώστε ο πρώτος να πραγματοποιεί τις αγορές επιτυγχάνοντας καλύτερους όρους, και ο δεύτερος τις πωλήσεις, κατανέμοντας μεταξύ τους το αποτέλεσμα.
3. Έμποροι για να αποφύγουν τον μεταξύ τους ανταγωνισμό σε μειοδοτικό διαγωνισμό ή για να αναλάβουν μια μεγάλη παραγγελία που υπερβαίνει τις δυνατότητες του καθενός από αυτούς, συμβάλλονται συνιστώντας συμμετοχική εταιρεία και εμφανίζεται ένας από αυτούς ο οποίος, εφόσον επιτύχει την ανάληψη της παραγγελίας, την κατανέμει στους υπόλοιπους
4. Εκτέλεση μεγάλων τεχνικών έργων, όπου διάφορα τεχνικά γραφεία συνιστούν συμμετοχική εταιρεία και εμφανίζεται επισήμως ένα από αυτά, το οποίο όταν επιτύχει την ανάληψη του έργου, αναθέτει την εκτέλεση τμημάτων του στις άλλες τεχνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την μεταξύ τους σύμβαση.
5. Προκειμένου να χορηγηθεί μια μεγάλη χρηματοδότηση τη οποία δεν θα ήθελε ή δεν θα μπορούσε να αναλάβει μια Τράπεζα, συμβάλλεται με άλλες και ενώ εμφανίζεται αυτή ως μόνη χρηματοδότης, καλύπτει μέρος της χρηματοδότησης από εισφορές των υπόλοιπων Τραπεζών οι οποίες, σύμφωνα με την σύμβαση, μετέχουν τόσο στους τόκους που εισπράττονται όσο και στα σχετικά με την χρηματοδότηση αυτή έξοδα στα οποία υποβάλλεται η εμφανιζόμενη ως χρηματοδότης τράπεζα.

Επειδή η συμμετοχική εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν αντιμετωπίζει προβλήματα εγγραφών σύστασης, μεταβολών κεφαλαίου, καθάρσεις η λογιστική της έχει να αντιμετωπίσει μόνο την παρακολούθηση των τρεχουσών συναλλαγών με τις

ιδιοτυπίες που απορρέουν από την συμφωνία της συμμετοχικής συνεργασίας καθώς και της κατανομής του αποτελέσματος μεταξύ των συμμετόχων.

Η λογιστική θεωρία έχει επεξεργαστεί τέσσερις μεθόδους για την παρακολούθηση των συμμετοχικών πράξεων. Αυτές είναι η μέθοδος του τελικού μερισμού, η μέθοδος του άμεσου μερισμού, η μικτή μέθοδος και η απλοποιημένη μέθοδος (Λεοντάρης, 2011: 63).

Από τις μεθόδους αυτές μόνο οι δύο πρώτες οδηγούν σε πλήρη λογιστική απεικόνιση των διενεργούμενων πράξεων. Οι υπόλοιπες βασίζονται σε ελλείψεις καταγραφές, μάλιστα η μικτή απεικονίζει ορισμένες συναλλαγές απλογραφικά.

Κατά την μέθοδο του τελικού μερισμού, ο κάθε συμμετόχος, ανοίγει στα βιβλία του δύο σειρές λογαριασμών. Αυτές αφορούν σε λογαριασμούς στους οποίους εγγράφονται παρακολουθούνται τα συμμετοχικά αποκτώμενα αγαθά, τα κόστη και τα έσοδα της συμμετοχικής δραστηριότητας και λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι σχέσεις με τους υπόλοιπους συμμετόχους (Κοντάκος, 2006: 88).

Η μέθοδος του τελικού μερισμού έχει το πλεονέκτημα να εμφανίζει στα βιβλία όλων των συμμετόχων με απόλυτη πληρότητα όλα τα στάδια της συμμετοχικής επιχείρησης που έχει αναληφθεί. Μειονεκτεί όμως από πλευράς γενικότερης λογιστικής τυποποίησης, καθώς εμφανίζει τον ίδιο λογαριασμό εκμετάλλευσης στα βιβλία όλων των συμμετόχων. Το μειονέκτημα αυτό δεν εμφανίζεται στην μέθοδο του άμεσου μερισμού.

Στα πλαίσια της μεθόδου του άμεσου μερισμού, ο κάθε συμμετόχος κινεί τους λογαριασμούς των Συμμετοχικών Εμπορευμάτων, Συμμετοχικών πωλήσεων, Εξόδων αγορά συμμετοχικών εμπορευμάτων και κάθε άλλο λογαριασμό που παρεμβαίνει στην διαμόρφωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης συμμετοχικών εμπορευμάτων, όχι με την συνολική αξία της σχετικής συναλλαγής, αλλά με το τμήμα που του αναλογεί σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής του στο κέρδος, ενώ το υπόλοιπο της αξίας φέρεται στους λογαριασμούς των συμμετόχων κατά την αναλογία του καθενός στο κέρδος. Έτσι, κατά την στιγμή της εκκαθάρισης, ο λογαριασμός εκμετάλλευσης θα

παρουσιάζει το αποτέλεσμα που ανήκει στον συμμετοχο οποίος τηρεί τον λογαριασμό (Λεοντάρης, 2011: 94).

Παρόλο που η μέθοδος του άμεσου μερισμού δεν παρουσιάζει το μειονέκτημα της μεθόδου του τελικού μερισμού, δεν είναι και αυτή απαλλαγμένη από αδυναμίες. Η σοβαρότερη είναι ότι ενώ στην συμμετοχική επιχείρηση καθένας από τους συμμετοχούς ενεργεί τις πράξεις στο όνομά του, με την μέθοδο του άμεσου μερισμού εμφανίζει στον λογαριασμό εκμετάλλευσης μόνο το τμήμα που τον αφορά σύμφωνα με την εταιρική σύμβαση, η οποία όμως δεν προβάλλεται στους τρίτους. Το μειονέκτημα αυτό μπορεί να εξαλειφτεί αν χρησιμοποιηθούν αντίθετοι λογαριασμοί, κάτι που όμως καθιστά την μέθοδο περισσότερο πολύπλοκη (Κοντάκος, 2006: 67).

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν προβλέπει ειδικές ρυθμίσεις για την λογιστική των συμμετοχικών εργασιών. Είναι όμως δυνατό να ενταχθούν αυτές στα πλαίσια του. Η προσφορότερη στο όλο πνεύμα του σχεδίου μέθοδος είναι αυτή του άμεσου μερισμού με χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών, όπου αυτό είναι απαραίτητο (Λεοντάρης, 2011: 88).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

4.1. Γενικά για την φορολόγηση προσωπικών εταιρειών

Οι προσωπικές εταιρείες (κατά κανόνα ΟΕ, ΕΕ), σε σχέση με ορισμένα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), δηλαδή τις ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, έχουν την εξής ιδιομορφία: Τα κέρδη που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, θεωρείται ότι διανέμονται στους εταίρους, ανεξαρτήτως της πραγματικής διάθεσης αυτών. Η διάθεση των κερδών είναι ευρεία έννοια και περιέχει στο περιεχόμενό της, τόσο την διανομή, όσο και την αποθεματοποίηση. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία (ΑΕ: άρθρα 44 και 45 του ΚΝ 2190/1920 - ΕΠΕ: άρθρα 23, 24 και 35 του Ν. 3190/1955 - ΙΚΕ: άρθρο 100 του Ν 4072/2012) και μπορούν να προβαίνουν σε διάθεση κερδών και να αποφασίζουν αποκλειστικά την αποθεματοποίηση τους, αναστέλλοντας την διανομή. Αυτό μπορεί να συμβεί για διάφορους λόγους, που αφορούν τις γενικές συνελεύσεις τους (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2007: 67).

Για τις προσωπικές εταιρείες η διάθεση των κερδών είναι μονόδρομος (άρθρο 255, Ν 4072/2012) (Κορομηλάς, 2012: 94-97):

Θεωρείται ότι τα κέρδη διανέμονται, ασχέτως αν οι εταίροι αποφασίσουν να σχηματίσουν κάποιο αποθεματικό, προγραμματίζοντας ενδεχομένως μια επενδυτική κίνηση.

Περαιτέρω, οι προσωπικές εταιρείες είναι δυνατόν να τηρήσουν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ενώ τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, ως άνω, τηρούν υποχρεωτικά, διπλογραφικά βιβλία.

Στο (νέο, για το 2013) άρθρο 10 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (μετά την κατάργηση του συστήματος των «επιχειρηματικών αμοιβών»).

Έτσι, προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (ΟΕ), ετερόρρυθμες εταιρείες (ΕΕ), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, η φορολόγηση γίνεται με κλίμακα, η οποία έχει πρώτο κλιμάκιο τις 50.000 ευρώ με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον, μετά από αυτό ποσό, με συντελεστή 33%. Αν όμως, οι παραπάνω εταιρείες, τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%, ενώ κατά την υποχρεωτική διανομή, στη τελευταία αυτή περίπτωση, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (δηλαδή, επιπλέον φόρος 10%) (Αγαπητού, 2008: 29).

Συνεπώς, μια ομόρρυθμη εταιρεία που κατά το 2013 τήρησε απλογραφικά βιβλία (εσόδων - εξόδων) και θα «δείξει» φορολογητέα κέρδη, πχ 30.000 ευρώ, θα καταβάλει φόρο, βάσει κλίμακας 7.800 ευρώ (30.000 χ 26%), ενώ περαιτέρω θα εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση για τους δικαιούχους του εισοδήματος αυτού. Άρα, κατά την «υποχρεωτική» διανομή του υπολοίπου 22.200 ευρώ, τα χρηματικά αυτά ποσά, καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Αν όμως είχε τηρήσει διπλογραφικά βιβλία, θα κατέβαλε μεν το 7.800 ευρώ, αρχικά, αλλά κατά την «διανομή» του υπολοίπου, θα πρέπει να παρακρατήσει και αποδώσει φόρο 10%, μάλιστα δε χωρίς να ερευνάται αν πράγματι τα κέρδη, διανεμήθηκαν ή όχι (Φλώρος, 2010: 84).

4.2. Φορολογική αντιμετώπιση αφανούς εταιρείας

Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχει οριστεί η ύπαρξη φόρου στις αφανείς εταιρείες. Σύμφωνα με ότι έχει οριστεί στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, τα καθαρά κέρδη των υποχρεών όσον αφορά τις αφανείς εταιρείες, υπόκεινται σε φορολόγηση με συντελεστή 26%. Τα καθαρά κέρδη

προσδιορίζονται από τις σχετικές και αναφερόμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 διατάξεις του νομοθετικού καθεστώτος (Κορομηλάς, 2012: 35).

Επιπλέον, σύμφωνα με την διάταξη που υφίσταται στην προαναφερθείσα παράγραφο του νομοθετήματος «το κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν ...» και «Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας» (Αγαπητού, 2008: 78).

Με βάση ότι ήδη αναφέρθηκε, ο εμφανής εταίρος θεωρείται ως ο κύριος των κερδών της εταιρείας, συνολικά. Παρόλα αυτά, τόσο στο άρθρο 10 όσο και στο άρθρο 2, της νομοθεσίας του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προσδιορίζουν ως υποκείμενα του φόρου τις αφανείς εταιρείες, στις οποίες επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη φορολογικός συντελεστής ίσος με 26%. Για να φορολογηθούν τα καθαρά κέρδη της αφανούς εταιρείας υποβάλλεται σχετική δήλωση. Όπως ήδη αναφέρθηκε, ο εμφανής εταίρος της αφανούς εταιρείας, είναι υπόχρεος όσον αφορά την αποπληρωμή του φόρου εισοδήματος αλλά και υπεύθυνος για την υποβολή της δήλωσης, γεγονός που σημαίνει ότι τα προαναφερθέντα έγγραφα αναγράφουν τα δικά του και μόνο στοιχεία (Φλώρος, 2010: 61).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ο παλαιός ΚΦΕ προέβλεπε, οι αποσβέσεις να εκπίπτουν από τον εκμισθωτή σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, αλλά με το παρόν σύστημα αυτές διενεργούνται πλέον από τον μισθωτή, ενώ για τα δικαιώματα και τα άυλα στοιχεία υπάρχουν κάποιες διαφοροποιήσεις στην περίπτωση που διαφοροποιείται η αρχική συμφωνία, με τα δέκα χρόνια που αποτελούν την οικονομική διάρκεια ενός δικαιώματος. Ενώ ο οικονομικός συντελεστής δεν αλλάζει από το 10% που βρισκόταν, λόγω της παραπάνω όμως περίπτωσης ο συντελεστής θα οριζόταν πλέον ως το ηλικίο: **1/ Έτη διάρκειας ζωής του δικαιώματος που μας αφορά.**

Από 1/1/2014 επανήλθε το λεγόμενο “πόθεν έσχες” το οποίο αφορά τις αγορές χρεογράφων, τις αγορές εταιρικών μεριδίων, τις ανεγέρσεις και τις αγορές ακινήτων, τις αγορές εταιρειών και επιχειρήσεων, καθώς και την αύξηση κεφαλαίων ή συστάσεων Ομορρύθμων Εταιρειών, Ετερόρρυθμων Εταιρειών, Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και Ανωνύμων Εταιρειών (Αγαπητού, 2008: 61).

Υπάγονται πλέον στη φορολογία, τα σωματεία και ιδρύματα που ανήκουν στην κατηγορία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, είτε δημοσίου είτε ιδιωτικού δικαίου, που έχουν συσταθεί στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Όσων αφορά τα νομικά πρόσωπα, αλλάζει το χρονικό διάστημα υποβολής της φορολογικής τους δήλωσης, το οποίο επαναπροσδιορίζεται στο επόμενο φορολογικό έτος από την πρώτη Φεβρουαρίου έως και την τριακοστή Ιουνίου, ενώ πλέον και ο χρόνος απόδοσης θα καθορίζεται, λόγω σχετικής απόφασης του υπουργείου οικονομικών.

Η τριακοστή Ιουνίου είναι ημερομηνία-καταλύτης και στο θέμα των δαπανών αφού, για τις δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους μετά την παραπάνω ημερομηνία, προβλέπεται έκπτωση αυτών, αρκεί να αφορούν πραγματικές συναλλαγές, να μπορούν να αποδειχθούν από δικαιολογητικά και να γίνεται διαδικασία εγγραφής των στα βιβλία τήρησης, προς συμφέρον της εταιρείας.

Οι διατάξεις που αφορούσαν μέχρι πρότινος την μεταφορά ζημίας από την διανυόμενη φορολογική περίοδο στα πέντε επόμενα φορολογικά έτη, σε περίπτωση μεταβολής άνω του 33% της ιδιοκτησίας μιας επιχείρησης, παύουν να ισχύουν, ενώ και προς τέρψιν του φορολογούμενου μπορεί πλέον να αποδειχθεί πως η μεταβολή της ιδιοκτησίας που αναφέρθηκε παραπάνω, γίνεται όχι για λόγους φοροδιαφυγής, αλλά για λόγους καθαρά επιχειρηματικούς και εμπορικούς.

Για τις εν λόγω δαπάνες που κλείνουν μετά το πέρας της τριακοστής Ιουνίου έχουμε διάκριση σε δύο κατηγορίες: Αυτές που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα λόγω τους είδους τους και αυτές που είναι πάνω από τα καθορισμένα αριθμητικά όρια. Εξαιρείται στα ανωτέρω, δαπάνη άνω των 500 ευρώ, εφόσον τμήμα της ή ολόκληρο το ποσό της εξόφλησης αυτής δεν έγινε μέσω τραπεζής (Κορομηλάς, 2012: 68-74).

Οι ομόρρυθμες Εταιρείες, οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες, είτε εσωτερικού είτε εξωτερικού, οι κοινοπραξίες, οι αστικές μη κερδοσκοπικές και κερδοσκοπικές εταιρείες καθώς και οι κοινωνίες αστικού δικαίου υπάγονται πλέον κανονικά στην υποχρέωση φορολόγησης εισοδήματος.

Από 1/1/2015 υπάρχει απαγόρευση τήρησης στους ειδικούς λογαριασμούς που είναι συνυφασμένοι με το αφορολόγητο αποθεματικό.

Από την 1/1/2014 μπήκε σε ισχύ κανόνας που αφορά τα μη διανεμηθέντα αποθεματικά, τα οποία μέχρι εξαντλήσεώς τους και από οποιαδήποτε αιτία και αν προέκυψαν κατά την τελευταία πενταετία, πρέπει να συμψηφίζονται με το τέλος κάθε οικονομικού έτους εκτός εάν αυτά τελικώς διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, οπότε φορολογούνται με 19%.

Από τον φόρο εισοδήματος έχουμε και ορισμένες εξαιρέσεις, εάν τα έσοδα των φορέων εμφανίζονται κατά τη διάρκεια εκπλήρωσης των εκάστοτε σκοπών και στρατηγικών τους και τα οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενα φόρου.

Τα μη διανεμηθέντα αποθεματικά που αναφέρθησαν στον ισολογισμό προ της 1/1/2014, έχουν φορολόγηση 15%, αρκεί να έχουν αφετηρία από τα κέρδη που δεν έχουν φορολογηθεί λόγω απαλλαγών και οφείλουν να έχουν καταλυτική ημερομηνία

διανομής την 31/12/2013, ενώ με την καταβολή του ανωτέρου φόρου με συντελεστή 15%, ολοκληρώνεται και η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και των μετόχων της.

Η πρόβλεψη για τον σχηματισμό και την διαγραφή μιας επισφαλούς απαίτησης, κατηγοριοποιείται ανάλογα του χρόνου είσπραξης της και του ποσού της που αναλογεί μετά τον πολλαπλασιασμό της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια με 0,5%. Αυτό μεταφράζεται ως απαίτηση που φτάνει το ποσό μέχρι των 1000 ευρώ και δεν έχουν εισπραχθεί για πάνω από ένα χρόνο, να σχηματίζεται πρόβλεψη απαίτησης στο 100%.

Για ποσό άνω των 1000 ευρώ και για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους, σχηματίζεται πρόβλεψη όχι 100% όπως είδαμε παραπάνω, αλλά 50%, για πάνω από 18 μήνες έχουμε 75% και για πρόβλεψη άνω των δύο ετών, 100%.

Πρέπει να αναφερθεί πως τα ανωτέρω ποσοστά σε συνάθροιση με το ποσό της πρόβλεψης προηγούμενων οικονομικών ετών δεν δύναται να υπερβαίνει το 25% καταβεβλημένου κεφαλαίου από τους μετόχους, και αφορά τις προβλέψεις που διενεργούνται μετά την 1/1/2014.

Τέλος, όσον αφορά εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, το ποσοστό προκύπτει σε συντελεστή 2% επί το συνολικό ποσό μισθωμάτων του έτους που αυτά παρουσιάζονται στον ισολογισμό (Κορομηλάς, 2012: 88).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

Αυτό που παρατηρούμε σε κάθε περίπτωση, είναι αυτό ακριβώς που είναι γενικά αποδεκτό από όλους όσους σχετίζονται με την φορολογία των νομικών προσώπων. Όπως παρατηρήσαμε ήδη στα έντυπα του κάθε οικονομικού έτους, αυτά έχουν απλοποιηθεί αρκετά, καθώς έχουν αφαιρεθεί διάφορα πεδία από το έντυπο του Ε5 για το νέο φορολογικό έτος.

Πολλά όμως από τα πεδία αυτά που αφαιρέθηκαν αφορούν την ελάφρυνση από τους φόρους των νομικών προσώπων με αποτέλεσμα να χρειάζεται να καταβάλλουν περισσότερο φόρο εισοδήματος.

Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες θεσπίστηκαν με το ν. 4110/2013, αμφισβητείται γενικά το κατά πόσο θα συμβάλουν στη δημιουργία ενός απλούστερου και δικαιότερου φορολογικού συστήματος (Κορομηλάς, 2012: 85).

Πέραν του ότι αυξάνουν τις φορολογικές επιβαρύνσεις για τη συντριπτική πλειονότητα των εταιρειών σε μια περίοδο οικονομικής ανέχειας και βαθιάς ύφεσης που σαρώνει τη χώρα μας, πολλαπλασιάζουν την πολυπλοκότητα της νομοθεσίας, καθώς καθιερώνουν διαφορετικό τρόπο φορολόγησης για κάθε κατηγορία εισοδήματος, αντί να διατηρούν μια ενιαία κλίμακα υπολογισμού του φόρου για το σύνολο των εισοδημάτων κάθε φυσικού προσώπου.

Δυστυχώς σε αυτές τις δύσκολες οικονομικές συγκυρίες που αντιμετωπίζει η χώρα μας λόγω της εμμένουσας οικονομικής κρίσης, τα αποτελέσματα των νέων μεθόδων της φορολόγησης των νομικών προσώπων κάθε άλλο παρά βοηθούν, την περαιτέρω βοήθεια των απλών φορολογουμένων, που δυστυχώς πλέον αντιμετωπίζουν με δυσκολία την επιβίωσή τους.

Όπως μπορεί επίσης κανείς να καταλάβει, ένα τέτοιο οικονομικό σύστημα, θεωρητικά δεν είναι ιδιαίτερα βιώσιμο. Οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα πραγματοποιούνται για την μεγαλύτερη διευκόλυνση των φορολογουμένων αλλά και των φοροτεχνικών,

όπως επίσης και για την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής που εδώ και πολλά χρόνια πλήττει την οικονομία της χώρας μας.

Αν μπορούμε να φανταστούμε ότι κάτι είναι πιθανό να συμβεί, αυτό θα ήταν να ενταθεί περισσότερο το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, πολλές φορές και παρά την θέληση των φορολογουμένων, πρώτον καθώς οι συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται μπορεί να δυσκολέψουν τους φοροτεχνικούς στο έργο τους, και κατά δεύτερο λόγο γιατί οι ίδιοι οι φορολογούμενοι δεν έχουν πλέον την δυνατότητα να καταβάλλουν τον φόρο που βγαίνει ως αποτέλεσμα της εκκαθάρισης σε κάθε φορολογική δήλωση (Κορομηλάς, 2012: 64-68).

Η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας επίσης, με ολοένα και αυξανόμενους ρυθμούς, οδηγεί πολλές εταιρείες στην πώληση τους, σε μια εποχή μάλιστα που δεν υπάρχει ζήτηση για ακίνητα, μιας και βρισκόμαστε στο μέσο της κρίσης ακινήτων. Δυστυχώς, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται συνεχώς με νέους φόρους τους οποίους θα πρέπει να αντιμετωπίζουν.

Υπάρχει ωστόσο η ελπίδα, με την σταδιακή έξοδο της χώρας στις ευρωπαϊκές αγορές να βελτιωθούν οι συνθήκες τόσο στην εγχώρια αγορά, αυξάνοντας έτσι τις οικονομικές ροές προς τους φορολογούμενους και προς το κράτος, ώστε να οδηγηθούμε σε ένα περισσότερο ευνοϊκό φορολογικό σύστημα που θα συντελέσει σοβαρά στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

Γενικά θα λέγαμε πως τα ζητήματα που επηρεάζουν την σωστή χρήση του Κ.Φ.Ε., με σκοπό αφενός την δυνατότητα απρόσκοπτου ελέγχου εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων και αφετέρου την άρση περιορισμών στην οργάνωση, λειτουργία και κοστολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, είναι τα εξής (Κορομηλάς, 2012: 138):

Η διαδικασία έκδοσης επεξηγηματικών διατάξεων (ερμηνευτικές εγκύκλιοι και ατομικές διοικητικές λύσεις),

Η διαδικασία επίλυσης αιτημάτων των υπόχρεων σε σχέση με αντικειμενικές δυσκολίες που θα αντιμετωπίσουν στην εφαρμογή του Κ.Φ.Ε.,

Το πλαίσιο των διοικητικών κυρώσεων,

Ο τρόπος διασύνδεσης του Κ.Φ.Ε., με την φορολογία εισοδήματος και τις λοιπές φορολογίες,

Η ανανέωση του Ε.Γ.Λ.Σ και η ενσωμάτωση των νέων διατάξεων (κυρίως αποτίμησης), που έχουν προκαλέσει οι εξελίξεις σε θέματα λογιστικής.

Κλείνοντας, και με βάση όλα τα προαναφερθέντα, μπορεί κανείς να συμπεράνει ότι αν ο νέος νόμος εφαρμοστεί όπως πρέπει και όπως παρουσιάζουν οι κανονισμοί και τα άρθρα του, πρόκειται για έναν νόμο ο οποίος θα διευκολύνει τις συναλλαγές και θα επιφέρει θετικές συνέπειες. Βλέπουμε επίσης ότι υπάρχει γενικά φιλική διαχείριση και για αυτούς που είναι συνεπείς, αλλά ακόμη και σ αυτούς που υπήρξαν ασυνεπείς αλλά προσπαθούν να επανορθώσουν.

Παρόλα αυτά όπως και κάθε Νόμος, πρέπει να αντιμετωπιστεί και από την πολιτεία με απόλυτη υπευθυνότητα και να ελέγχεται διαρκώς προκειμένου να εντοπίζονται τα κενά, να μη βυθιστεί στην αδιαφάνεια όπως προηγούμενοι Νόμοι στην Ελλάδα αλλά και να εμπλουτίζεται με άρθρα και κανονισμούς τα οποία θα διευκολύνουν περισσότερο τη ζωή των επιχειρήσεων ώστε να είναι και περισσότερο συνεπείς και σωστοί στις υποχρεώσεις τους. Οι Νόμοι άλλωστε, ειδικά αυτοί που αφορούν φορολογικά στοιχεία και επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι φιλικοί, καθώς στη χώρα μας οι επιχειρήσεις έχουν πληγεί αρκετά από την οικονομική κρίση. Όσο πιο πολύ διευκολύνονται οι επιχειρήσεις λοιπόν, τόσο περισσότερο θα δίνεται και κίνητρο στις παλαιότερες επιχειρήσεις να είναι συνεπείς αλλά και σε νέες επιχειρήσεις να κάνουν την έναρξη λειτουργίας τους (Κορομηλάς, 2012: 45).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΩΣ ΕΡΓΑΛΕΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Σκοπός της Λογιστικής είναι να μελετά και να καταγράφει τα γεγονότα που αφορούν τις επιχειρήσεις και με αυτόν τον τρόπο να ελέγχει την σωστή λειτουργία τους. Οι διευθύνοντες των επιχειρήσεων, οι μέτοχοι και άλλοι εξωτερικοί παράγοντες όπως δημόσιο, πιστωτές, ανταγωνιστές και πολλοί άλλοι, ενδιαφέρονται για τις λογιστικές πληροφορίες που αφορούν τις επιχειρήσεις. (Φίλιος, 1996: 35) Οι πηγές πληροφοριών είναι οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και είναι:

- Ο ισολογισμός τέλους χρήσης
- Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων/ κερδών
- Το προσάρτημα

7.1. Ο ισολογισμός τέλους χρήσης

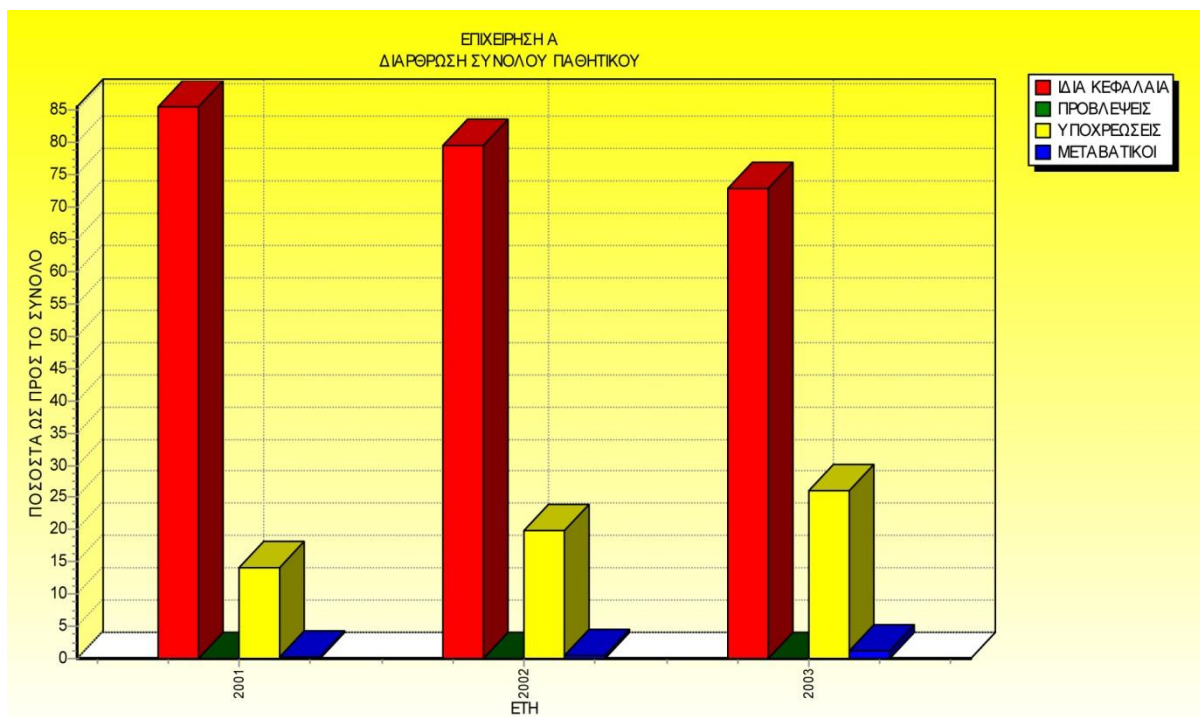
Με τον όρο «Ισολογισμός» αναφερόμαστε στον πίνακα που παρουσιάζει σε κάποια συγκεκριμένη περίοδο την επιχείρηση και την οικονομική της πορεία, αντιπαραθέτοντας τα οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία της ανήκουν, με όσες υποχρεώσεις πιθανόν την βαρύνουν όσον αφορά τα άτομα εκτός της επιχείρησης αλλά και τον ιδιοκτήτη της. Η μια περίπτωση αποκαλείται ενεργητικό και η δεύτερη παθητικό. (Ευθυμόγλου & Λαζαρίδης, 2000: 72) Ένα από τα σπουδαιότερα στοιχεία της επιχείρησης είναι τα «ίδια» κεφάλαια, τα οποία στην ουσία πηγάζουν από τους φορείς που σχετίζονται με την επιχείρηση και τις εισφορές τους. Αυτό ονομάζεται καθαρή θέση. Επίσης ο ισολογισμός διακρίνεται σε θετικό, ουδέτερο και αρνητικό. (Ευθυμόγλου & Λαζαρίδης, 2000: 73) Θετικός κρίνεται ο ισολογισμός, όταν το ενεργητικό του έχει μεγαλύτερη τιμή από το παθητικό και την θετική καθαρή θέση. Αρνητικός κρίνεται ο ισολογισμός, όταν το ενεργητικό του έχει μικρότερη τιμή από το παθητικό και την αρνητική καθαρή θέση, γεγονός που συνεπάγεται ζημία. Τέλος, ουδέτερος κρίνεται ο ισολογισμός όταν το ενεργητικό του παρουσιάζει την ίδια τιμή με το παθητικό και την μηδενική καθαρή θέση. Ας αναφερθεί εδώ, ότι ο ισολογισμός οφείλει να παρουσιάζει μια ισορροπία, καθώς αποτελεί αποτέλεσμα της απογραφής. Σύμφωνα με την λογιστική και με όσα αυτή έχει προσδιορίσει, έχουν επικρατήσει δύο μορφές ισολογισμών, ο κάθετος και ο οριζόντιος, ο οποίος είναι και ο πιο συνηθής τύπος ισολογισμού στην χώρα μας και περιέχει το ενεργητικό και το παθητικό, με τις έννοιες που αναφέραμε προηγουμένως.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12/2001 ΤΗΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΤΟΥ Α. ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
A. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		434.000	
I. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	424.000		
Γήπεδα-Οικόπεδα	100.000		
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	250.000		
Μεταφορικά μέσα	70.000		
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	4.000		
II. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	10.000		
Υπεραξία Επιχείρησης	10.000		
B. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		78.000	
I. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	35.000		
Εμπορεύματα	35.000		
II. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	13.000		
2. Γραμμάτια Εισπρακτέα	4.000		
Πελάτες	9.000		
III. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	30.000		
Ταμείο	10.000		
Καταθέσεις όψεως	20.000		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>512.000</u>		
			238.000
			I. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΤΡΙΤΟΥΣ
			176.000
			ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
			176.000
			Δάνεια Τραπεζών
			176.000
			II. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
			62.000
			Προμηθευτές
			25.000
			Γραμμάτια Πληρωτέα
			9.000
			Πιστωτές διάφοροι
			24.000
			Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη
			3.000
			Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
			1.000
			II. ΙΔΙΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Κ.Π.)
			274.000
			Κεφάλαιο
			274.000
			ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
			<u>512.000</u>

Πάτρα, 31 Δεκεμβρίου 2001
Ο Επιχειρηματίας Ο Λογιστής

Εικόνα 1. Τυπική Παρουσίαση Ισολογισμού Επιχείρησης

Σε γενικές γραμμές, θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο ισολογισμός είναι κάτι πολύ χρήσιμο για την επιχείρηση, καθώς παρουσιάζει εν συντομία οτιδήποτε αφορά τα οικονομικά της στοιχεία σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και αυτή η παρουσίαση αφορά τα περιουσιακά στοιχεία της, τοποθετημένα σε συγκεκριμένες ομάδες, δηλαδή τα κεφάλαια και τις πηγές τους και τα πάγια που διακρίνονται σε διαθέσιμα και κυκλοφορούντα. Με λίγα λόγια, ο ισολογισμός παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία που έχει αποκτήσει η επιχείρηση και με ποιόν τρόπο (χρηματοδότηση), έχει προβεί στην απόκτηση τους.



Εικόνα 1. Τυπική διάρθρωση του παθητικού της επιχείρησης

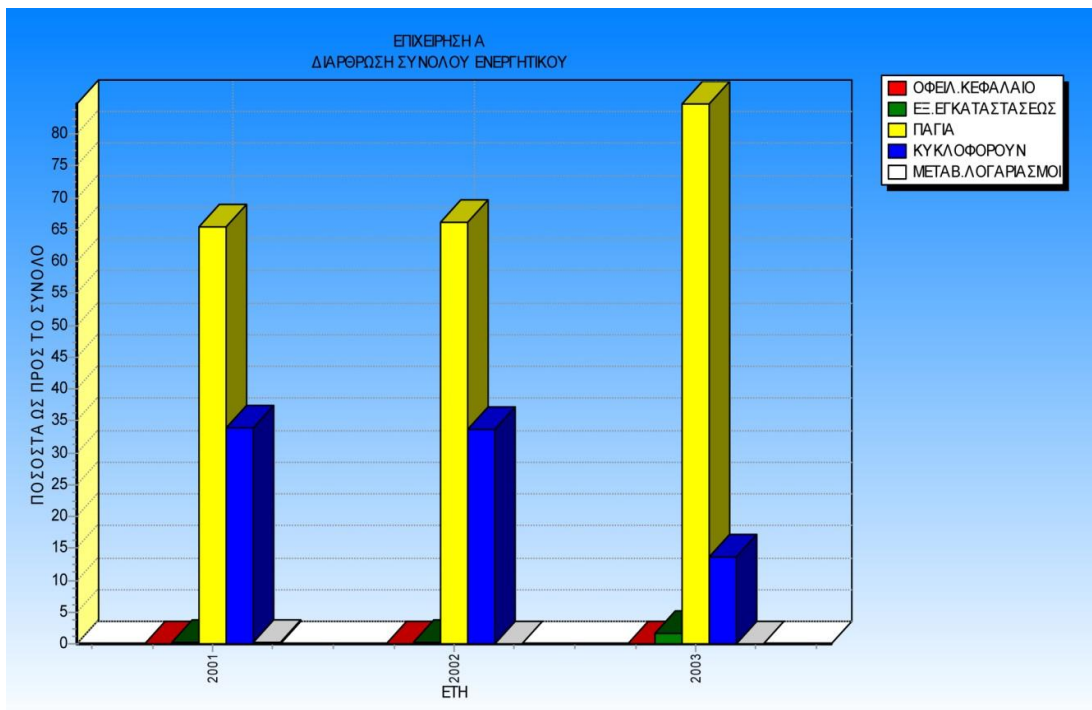
Το παθητικό της επιχείρησης, παρουσιάζει τα χρέη της, ενώ το ενεργητικό παρουσιάζει αναλυτικά τα οικονομικά και που η επιχείρηση τα έχει στρέψει. Τα χρέη της επιχείρησης (παθητικό) λοιπόν έχουν να κάνουν:

- Με τις τράπεζες και τα δάνεια τα οποία έχει λάβει από αυτές (βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα)
- Με τα αποθεματικά, τα κέρδη δηλαδή που δεν διανεμήθηκαν στους μετόχους και με τους προμηθευτές και τι αγόρασε από αυτούς (προϊόντα ή υπηρεσίες)

- Με τον ευρύτερο δημόσιο τομέα και τους φόρους που την επιβαρύνουν και που οφείλει να καταβάλλει και με τους μετόχους, όσον αφορά το κεφάλαιο που καταβλήθηκε από αυτούς

Η τοποθέτηση των χρημάτων (ενεργητικό) από την επιχείρηση, έχει να κάνει γενικά:

- Με το ταμείο και με τα πάγια έξοδα
- Με τις απαιτήσεις που τίθενται από τους πελάτες με τους οποίους σχετίζεται η επιχείρηση
- Με τα χρεόγραφα που μπορεί να είναι για παράδειγμα ομόλογα
- Με τις συμμετοχές που έχει σε λοιπές επιχειρήσεις
- Με τα διαθέσιμα αποθέματα, που αφορούν είτε πρώτε ύλες, είτε λοιπά προϊόντα (Σακελλής, 1991: 55)



Εικόνα 2. Τυπική διάρθρωση του ενεργητικού της επιχείρησης

7.2. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η συγκεκριμένη κατάσταση, αφορά την παρουσίαση των εσόδων, των εξόδων, των κερδών και των ζημιών που σημειώθηκαν σε μια επιχείρηση, βέβαια κατά την διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρήσης.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, διαθέτει ένα συγκεκριμένο περιεχόμενο. Αυτό μπορεί να διακριθεί σε δύο περιπτώσεις, εκ των οποίων το πρώτο περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία της καταγραφής των λειτουργικών εσόδων και εξόδων. Αυτά τα στοιχεία στην ουσία καθορίζουν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Στην δεύτερη περίπτωση έχουμε παράθεση όλων των καταγραφών των μη-λειτουργικών εσόδων και των εξόδων, καθώς και των κερδών και ζημιών που συνεπάγονται από αυτά.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΜΕΝΟ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25 ΤΗΣ 4ης ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΟΚ		ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86) 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984)		Ποσό ελλειψών Χρήσεως 1984	Ποσό προηγούμενης Χρήσεως 1983
70.71.72 και 73 (70 έως και 73)-86.00.00		I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
86.00.00 (80.01)		Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) XXX XXX			
86.00.01 (74.75 και 78.05)		Μειών: Κόστος πωλήσεων XXX XXX			
		Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως XXX XXX			
		Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως XX XX			
		Σύνολο XXX XXX			
86.00.02 (92.01)		ΜΕΙΟΝ: 1. Έσοδα διακηρυχθείσας λειτουργίας XXX XXX			
86.00.03 (92.02)		2. Έσοδα λειτουργίας έρευνών-ανάπτυξης XXX XXX			
86.00.04 (92.03)		3. Έσοδα λειτουργίας διαθέσεως XXX XXX			
		Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως XX XX			
		ΠΑΕΟΝ (ή μείον)			
86.01.00 (75.00)		1. Έσοδα συμμετοχών XX XX			
86.01.01 (76.01)		2. Έσοδα χρεογράφων XX XX			
86.01.02 (76.04)		3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων XX XX			
86.01.03 (76.02 έως 76.98, επληρ 76.04)		4. Παθητικοί τόκοι και συναφή έσοδα XX XX			
		Μειών:			
86.01.07 (64.11)		1. Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων XX XX			
86.01.08 (64.10 και 64.12)		2. Έσοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων XX XX			
86.01.09 (65)		3. Χρηματικοί τόκοι και συναφή έξοδα XX XX			
86.00+ 86.01 (λογ. 80)		Υλικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως XX XX			
		II. ΠΑΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα			
86.02.00 (81.01)		1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα XX XX			
86.02.01 (81.02)		2. Έκτακτα κέρδη XX XX			
86.02.02 (82.01)		3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων XX XX			
86.02.03 (84)		4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων XX XX			
		Μειών:			
86.02.07 (81.00)		1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα XX XX			
86.02.08 (81.02)		2. Έκτακτες ζημιές XX XX			
86.02.09 (82.00)		3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων XX XX			
86.02.10 (83)		4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους XX XX			
		Όργανο και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) XX XX			
86+85		ΜΕΙΟΝ:			
86		Σύνολο αποβέσεων πάγιας στοιχείων XX XX			
86.99		Μειών: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος XX XX			
		ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ πρό φόρων XX XX			

Εικόνα 3. Τυπικό παράδειγμα κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης

Οι λογαριασμοί των λειτουργικών εξόδων της επιχείρησης, καταγράφονται αναλυτικά. Η καταγραφή αυτή μπορεί να είναι διαφορετική, σχετικά βέβαια με το αν αυτά έχουν να κάνουν με το είδος ή με την λειτουργία.

Κατάταξη εξόδων με βάση την λειτουργία: Τα έξοδα που καταγράφονται με βάση την λειτουργία, τοποθετούνται σε δύο ομάδες μέσα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αυτές είναι: Τα έξοδα κατά λειτουργία παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ομαδοποιημένα σε δύο κατηγορίες. (Σακελλής, 1991: 69)

1. Τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας
2. Τα έξοδα της λειτουργίας της διοίκησης, της ανάπτυξης, της διάθεσης των αποθεμάτων και της λειτουργίας των ερευνών.

Τα λειτουργικά έσοδα – έξοδα κατατάσσονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, με τον παρακάτω τρόπο:

Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων/παροχή υπηρεσιών

- Κόστος πωληθέντων / πωλήσεων

= Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης → Μικτό Κέρδος/Ζημιά

+ Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης

- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

- Έξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης

- Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

= Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης → Λειτουργικά Έσοδα/Έξοδα

+ Πιστωτικοί τόκοι

+ Έσοδα από συμμετοχές και χρεόγραφα

+ Κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων

- Χρεωστικοί τόκοι

- Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

- Ζημιές πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων

= Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης

ή Έσοδα/Έξοδα/Κέρδη/Ζημιές Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

ή Κέρδη/Ζημιές Χρήσης προ Φόρων

Κατάταξη εξόδων με βάση το είδος: Σύμφωνα με αυτόν το τρόπο κατάταξης τα έξοδα κατατάσσονται με βάση το είδος, δηλαδή αν αυτά αποτελούν τόκους, κόστη ενοικίων κ.λπ. Η κατάταξη αυτή είναι αρκετά σημαντική για την επιχείρηση καθώς μαζί με το είδος των εξόδων, προσδιορίζει σαφέστατα και τους λόγους οι οποίοι οδήγησαν την επιχείρηση στο να δαπανήσει χρήματα για αυτό.

Τα έσοδα και τα έξοδα σε αυτή την περίπτωση παρατίθενται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με τον παρακάτω τρόπο:

Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων/παροχή υπηρεσιών

+ Έσοδα από λοιπές συνήθεις δραστηριότητες

- Έξοδα κατ' είδος

= Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης

Στο σημείο αυτό μπορούμε να κάνουμε μια επιγραμματική αναφορά στα σπουδαιότερα χαρακτηριστικά της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Αυτά στην ουσία είναι,

οτιδήποτε ορίζει ο τίτλος της, η λογιστική χρήση που την αφορά, καθώς και η νομισματική μονάδα με την οποία σχετίζεται κάθε φορά.

7.3. Ο Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων/ κερδών

Σε αυτό το στοιχείο τον καταστάσεων, όπως καταλαβαίνει κανείς πολύ εύκολα, σημειώνονται αναλυτικά από την επιχείρηση, οτιδήποτε σχετίζεται με τα κέρδη και το ποσοστό αυτών που διανέμεται από την επιχείρηση. Επίσης αφορά και το, σε ποιές κατευθύνσεις η επιχείρηση διοχετεύει το κέρδος και με ποιους σκοπούς, είτε έχει να κάνει με μελλοντική λογιστική χρήση είτε με την τωρινή.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ/88)		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1984	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1983
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσεως	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-02)	(+) ή (-) : Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+) ή (-) : Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	(-XXX)	XXX
88.07 (Υπολ/σμοί 41)	(+) : Αποθεματικά προς διάθεση	XXX	XXX
	Σύνολο	XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ	XXX	XXX
88.09	2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX	XXX
88.99.	Κέρδη προς διάθεση	XXX	XXX
	ή		
88.98	Ζημίες εις νέο	(-XXX)	(-XXX)
	Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	XXX	XXX
53.01	3. Πρόσθετο μέρισμα	XXX	XXX
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	XXX	XXX
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	XXX	XXX

Εικόνα 4. Τυπικό παράδειγμα πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων/ κερδών

Όσον αφορά την παρουσίαση των κερδών που διατίθενται σε διάφορους σκοπούς, αυτά αφορούν:

- Το φόρο εισοδήματος
- Τα αποθεματικά που τίθενται προς διανομή με βάση την παρούσα χρήση
- Τα κέρδη που προέρχονται από την παρούσα χρήση
- Τα κέρδη που προέκυψαν από προηγούμενες λογιστικές χρήσεις, αλλά η επιχείρηση σκοπεύει να τα διοχετεύσει σε επόμενες χρήσεις

Ας σημειωθεί εδώ ότι η επιχείρηση επαυξάνει τα αποθεματικά της, μέσω των κερδών της που προκύπτει από την εξαίρεση των φόρων. Το υπολειπόμενο ποσό από αυτή την διαδικασία, μπορεί η επιχείρηση να το διανείμει. (Νιάρχος, 2004: 102) Μετά την αφαίρεση των φόρων, ορισμένο ποσό από τα κέρδη παραμένει στην εταιρία και αυξάνει τα αποθεματικά της, ενώ το υπόλοιπο διανέμεται:

- Ως μερίσματα στους μετόχους που σχετίζονται με την επιχείρηση
- Ως πρόσθετη αμοιβή στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου που σχετίζονται με την επιχείρηση

7.4. Το προσάρτημα

Αξίζει να αναφερθεί εδώ, ότι το προσάρτημα αποτελεί σπουδαίο συστατικό του ισολογισμού αλλά και των αποτελεσμάτων χρήσης, καθώς οι δύο αυτές καταστάσεις στην ουσία συμπληρώνονται από αυτό, ενώ προσθέτουν διάφορες πληροφορίες που πιθανόν να επεξηγούν ορισμένα δεδομένα. Το περιεχόμενο του προσαρτήματος, δηλαδή οι πληροφορίες τις οποίες παρέχει, στοχεύουν στην ουσιαστική διευκόλυνση όλων όσων σχετίζονται και στους οποίους αναφέρονται οι προαναφερθείσες οικονομικές καταστάσεις, καθώς τους παρέχει μια επιπλέον βοήθεια στην περαιτέρω κατανόηση του περιχυμένου τους, ενώ παράλληλα παρέχει την δυνατότητα για πλήρη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων – κερδών ή ζημιών – που επιφέρουν οι ενέργειες των οικονομικών μονάδων. (Νιάρχος, 2004: 94)

Η κατάρτιση του προσαρτήματος που σχετίζεται όπως ήδη αναφέραμε, με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης, πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε περίπτωση από συγκεκριμένες οικονομικές μονάδες που ορίζονται απαραίτητα από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία. Οι κλάδοι της οικονομίας, στους οποίους το προσάρτημα αναφέρεται οπωσδήποτε με την προσθήκη ειδικών πληροφοριών, ορίζονται απαραίτητα προηγουμένως από την νομοθεσία. Τέτοιοι κλάδοι της οικονομίας, μπορεί να είναι πιθανόν ασφαλιστικές ή τραπεζικές εταιρείες κ.λπ. (Κοντάκου, 1993: 112)

Τέλος, το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με τις οποίες σχετίζεται, θα πρέπει απαραίτητα να προωθείται προς δημοσίευση στις αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες, με διαδικασίες τέτοιες που είναι οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία την συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Επομένως, το προσάρτημα θα πρέπει να γνωστοποιείται και σε τρίτους, καθώς δεν αφορά μόνο την ίδια την επιχείρηση.

Παρακάτω θα δούμε τις απαραίτητες πληροφορίες που θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει το προσάρτημα του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Αυτές είναι:

1. Οι μέθοδοι που πραγματοποιήθηκαν εφαρμόστηκαν όσον αφορά τους υπολογισμούς των διορθώσεων αξιών των στοιχείων του ενεργητικού, τους υπολογισμούς για τις αναπροσαρμοσμένες αξίες των στοιχείων του ενεργητικού (αν αυτές επιτρέπονται με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας) και τέλος, την συνολική αποτίμηση των επιμέρους στοιχείων που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις.
2. Η εφαρμογή διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης, σε σχέση με αυτές που ισχύουν από την παρούσα νομοθεσία, θα πρέπει να καταγράφονται σε λογαριασμούς που αφορούν τις «διαφορές αναπροσαρμογής» του παθητικού. Το προσάρτημα θα πρέπει να περιλαμβάνει και τον φορολογικό χειρισμό των διαφορών που προκύπτουν.

Οι διαφορές αυτές καταγράφονται σε έναν πίνακα που περιέχει:

- Το αρχικό υπόλοιπο των λογαριασμών
- Τις διαφορές που μεταβιβάστηκαν στους λογαριασμούς των διαφορών αναπροσαρμογής
- Τα συγκεκριμένα ποσά που αφορούν τους λογαριασμούς των διαφορών προσαρμογής και τα οποία διήρθαν την φάση της κεφαλαιοποίησης ή της μεταφοράς σε άλλο λογαριασμό κατά την χρήση.
- Το υπολειπόμενο ποσό που αφορά τους λογαριασμούς των διαφορών αναπροσαρμογής και που προκύπτει μετά το τέλος της χρήσης.

Σε οποιαδήποτε περίπτωση παρατηρήθηκε η αναπροσαρμογή στην αξία της κτήσης του κάθε στοιχείου του ισολογισμού, εξαιρουμένων των λογαριασμών αποθεμάτων, θα πρέπει το προσάρτημα να περιλαμβάνει:

- Την αξία της κτήσης του που απορρέει από τις διάφορες διορθώσεις ή από τον γενικό κανόνα αποτίμησης, όταν θα κλείσει ο ισολογισμός

- Τις οποιεσδήποτε διαφορές μπορεί να προκύψουν ανάμεσα στην αξία κτήσης και στην αξία αναπροσαρμογής όταν έκλεισε ο ισολογισμός, ενώ αν προέκυψαν επιπλέον αναπροσαρμογές πριν από τις προαναφερθείσες, θα πρέπει να καταγράφεται και το τελικό σύνολο τις διαφοράς που τις αφορά.

3. Οι διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των διαφόρων κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, καθώς επίσης και οι αιτίες και η μεταχείριση που επιδέχονται ως προς τα φορολογικά.
4. Οι αποσβέσεις που αφορούν τα πάγια στοιχεία και οι οποιεσδήποτε διαφορές που μπορεί να προκύψουν όταν αποτιμούνται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα. Αυτό ισχύει στις περιπτώσεις που τα προαναφερθέντα δεν παρουσιάζονται εκτενώς στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
5. Πιθανές επιπλέον αποσβέσεις που αφορούν το πάγιο ενεργητικό. Οι αποσβέσεις αυτές πραγματοποιούνται για να καλύψουν φορολογικές επεκτάσεις, ενώ πρέπει πάντα να αναφέρονται στις ισχύουσες διάταξης της υπάρχουσας φορολογικής νομοθεσίας.
6. Οι οποιεσδήποτε διαφορές μπορεί να προκύψουν κατά την διάρκεια της αποτίμησης των αποθεμάτων ή άλλων παραπλήσιων στοιχείων, με βάση την πιο πρόσφατη τιμή αγοράς, που διευκρινίστηκε πριν από το κλείσιμο του ισολογισμού, ενώ παράλληλα θα πρέπει να κατηγοριοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία.
7. Οι διαφορές που αφορούν το συνάλλαγμα, παράλληλα με τις οποίες απαιτήσεις υπάρχουν σε ξένο νόμισμα, ενώ θα πρέπει να λαμβάνεται σημαντικά υπόψιν ο λογιστικός χειρισμός τους. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι θα πρέπει να ελέγχεται η μεταφορά ή καταχώρηση τους στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ή σε κάποιον άλλο λογαριασμό που ανήκει στον ισολογισμό, ενώ θα πρέπει να αναφέρεται εδώ και οι πιθανές μέθοδοι της μελλοντικής τακτοποίησής τους.

8. Η καταγραφή των στοιχείων που σχετίζονται με τις συμμετοχές της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας σε λοιπές επιχειρήσεις, που υπερβαίνουν το 10% επί του συνολικού κεφαλαίου, είτε για απευθείας συμμετοχές, είτε και σε αυτές που πραγματοποιούνται με την διαμεσολάβηση τρίτου.
9. Πλήρης καταγραφή και αναφορά του αριθμού αλλά και της ονομαστικής αξίας των πρόσφατων μετοχών της επιχείρησης, πάντα μέσα στα πλαίσια του εγκεκριμένου κεφαλαίου. Οι μετοχές αυτές έχουν καταγραφεί κατά την διάρκεια της χρήσης.

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης, μια οικονομική μονάδα έχει προβεί στην απόκτηση δικών της μετοχών, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, θα πρέπει να υπάρχει πλήρης αναφορά:

- Των λόγων απόκτησης των μετοχών

- Του αριθμού αλλά και της ονομαστικής αξίας των ίδιων μετοχών της οικονομικής μονάδας ή των μετοχών εκείνων που μεταβιβάστηκαν από την πρώτη κατά την διάρκεια της χρήσης. Επίσης θα πρέπει να αναγράφεται και το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν οι προαναφερθείσες μετοχές

- Το πιθανό αντίτιμο των προαναφερθεισών μετοχών, το οποίο καταβλήθηκε προκειμένου να αποκτηθούν, ή εισπράχθηκε σε περίπτωση μεταβίβασης.

10. Μετά την κατηγοριοποίηση των μετοχών, και σε περίπτωση που προέκυψαν παραπάνω από μια κατηγορίες, θα πρέπει να αναφέρονται ο αριθμός και η ονομαστική αξία τους.
11. Αν υπάρχουν προνομιούχες μετοχές, ομολογίες μετατρέψιμων, λοιπά ομόλογα ή δικαιώματα, θα πρέπει να αναφέρεται συγκεκριμένα ο αριθμός και η έκταση τους.

12. Οι οποιοσδήποτε υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, με περισσότερη έμφαση σε αυτές που έχουν λήξη προθεσμίας εξόφλησης άνω των πέντε ετών από το κλείσιμο του ισολογισμού, ανάλογα με τον πιστωτή ή την κατηγορία, και σε αυτές που είναι καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες, κάνοντας αναφορά στην μορφή και στη φύση τους.
13. Επίσης θα πρέπει να αναφέρονται και οι υποχρεώσεις που δεν παρουσιάζονται στον ισολογισμό που συντάσσεται από την οικονομική μονάδα, αν και μόνο αν η περίληψη τους είναι απαραίτητη για να εκτιμηθεί η οικονομική κατάσταση.
14. Σε περίπτωση που οι κατηγορίες ή οι γεωγραφικές περιοχές που αφορούν τις καθαρές πωλήσεις, εμφανίζουν σημαντικές διαφορές, θα πρέπει οι δεύτερες να καταγράφονται με κατηγοριοποίηση με βάση τα προαναφερθέντα στοιχεία.
15. Μια μέση εκτίμηση του προσωπικού που συμμετείχε στις διαδικασίες κατά την χρήση, κατηγοριοποιημένη και αυτή, και παράλληλη ανάλυση των αμοιβών τους και των διάφορων παρακλαδιών αυτών.
16. Κατά πόσο η αποτίμηση κατά παρέκκλιση, σύμφωνα με τις αρχές αποτίμησης της ισχύουσας νομοθεσίας, επηρέασε τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσης, είτε κατά την χρήση του ισολογισμού, είτε σε περίπτωση χρήσης που προηγήθηκε, προκειμένου να προκύψουν φοροαπαλλαγές. Αν επηρεάζεται σημαντικά, αντιστοίχως θα πρέπει να καταγραφούν και λεπτομέρειες επεξήγησης.
17. Αν υπάρχουν οφειλόμενα ποσά φόρων που δεν παρουσιάζονται στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας και που γενικά προκύπτουν σε βάρος των προηγούμενων χρήσεων αλλά και της κλειόμενης, θα πρέπει να καταγράφονται.
18. Οποιαδήποτε ποσά αποδόθηκαν ως αμοιβές υπηρεσιών στα μέλη των δομών διοίκησης, αλλά και ως συντάξεις σε πρώην μέλη τους, καταγράφονται και κατηγοριοποιούνται.

19. Ο,τι ποσά αποδόθηκαν σε μέλη των δομών διοίκησης ως προκαταβολές και πιστώσεις και πλέον οφείλονται στην οικονομική μονάδα κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, θα πρέπει να καταγράφονται και να κατηγοριοποιούνται, παράλληλα με την αναφορά των όρων, των υποχρεώσεων, των εγγυήσεων αλλά και του ετήσιου επιτοκίου.
20. Αν υπάρχουν εγγυήσεις από την πλευρά της οικονομικής μονάδας και δεν παρουσιάζονται στο παθητικό του ισολογισμού θα πρέπει να καταγράφονται και να κατηγοριοποιούνται. Οι οποιεσδήποτε υποθήκες ή προσημειώσεις θα πρέπει να αναγράφονται σε ξεχωριστό μέρος, όπως επίσης και οι πιθανές εγγυήσεις προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
21. Η πλήρης καταγραφή των πιθανών μεταβολών των πάγιων στοιχείων. Θα πρέπει για τον οποιονδήποτε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίου ενεργητικού να σημειώνονται οι εξαγωγές και αγορές της χρήσης, οι βελτιώσεις και αποσβέσεις της, η αξία κτήσης αλλά και οι επί το σύνολο αποσβέσεις μέχρι και το κλείσιμο του ισολογισμού.
22. Λοιπές λεπτομέρειες που επεξηγούν ή διευκρινίζουν την επιρροή τους στον τελικό υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, που αφορά τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα κα έξοδα, καθώς επίσης και τα έσοδα και έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και που εμφανίζονται στην χρήση του ισολογισμού. Αυτά καταγράφονται βέβαια μόνο στην περίπτωση που ασκούν σημαντική επιρροή στα τελικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας.
23. Αν υπάρχουν λοιπές οικονομικές δεσμεύσεις που προκύπτουν από εγγυήσεις, λοιπές συμβατικές, θέματα της ισχύουσας νομοθεσίας ή αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, θα πρέπει τα συνολικά τους ποσά να καταγράφονται, με την προϋπόθεση ότι δεν παρουσιάζονται στον ισολογισμό (στους λογαριασμούς τάξης του) και αν η καταγραφή της συγκεκριμένης πληροφορίας θα είναι τελικά χρήσιμη για την εξαγωγή συμπερασμάτων για τα οικονομικά της επιχείρησης. Αν υπάρχουν άλλες δεσμεύσεις που σχετίζονται με την καταβολή ειδικών μηνιαίων παροχών, θα πρέπει να καταγράφονται σε ξεχωριστό μέρος.

24. Περίληψη της ανάλυσης των εξής λογαριασμών του ισολογισμού:

- «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»,
- «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου»
- «έξοδα ερευνών και αναπτύξεως».

25. Η πλήρης καταγραφή των λόγων που επέβαλαν την χρήση της δυνατότητας υποτίμησης των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση, καθώς και το περιεχόμενο της, εφόσον φυσικά η επιχείρηση χρησιμοποιεί αυτή την δυνατότητα πάντα συσχετιζόμενη με της ισχύουσες διατάξεις.

26. Περίληψη της ανάλυσης του λογαριασμού «λοιπές προβλέψεις», του ισολογισμού μόνον όταν είναι σημαντικό να σημειωθεί.

27. Αν προκύψει παρέκκλιση σε μια χρήση, όταν δεν είναι επιτρεπτή η οποιαδήποτε μεταβολή ανά τις χρήσεις μιας καθορισμένης δομής ισολογισμού αλλά και του ίδιου του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, γεγονός γενικά σπάνιο, θα πρέπει να καταγράφεται εκτενώς η παρέκκλιση που προέκυψε, ποια τα αίτια που οδήγησαν σε αυτή καθώς και που στοχεύει.

28. Αν υπάρχουν συμπυκμένα στοιχεία στις κατηγορίες του ισολογισμού που εμφανίζονται με αραβικούς αριθμούς, θα πρέπει να αναλύονται εκτενώς.

29. Εφόσον τα κονδύλια που παρουσιάζονται στον ισολογισμό αλλά και στα αποτελέσματα χρήσης δεν μπορούν να συγκριθούν σε απόλυτο βαθμό με τα κονδύλια από προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται λεπτομέρειες που θα επεξηγούν αυτή την δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ τους. Σε περιπτώσεις ανακατάταξης ποσών που αφορούν τους λογαριασμούς προηγούμενης χρήσης, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται επεξηγηματικές λεπτομέρειες, ώστε να βοηθούν στην σύγκριση με ποσά που αφορούν την κλειόμενη χρήση.

30. Συσχετισμός των επιμέρους κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού με την βοήθεια επεξηγηματικών λεπτομερειών.
31. Περίληψη επεξηγηματικών πληροφοριών σε σχέση με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και πάντα με βάση τις ισχύουσες από την νομοθεσία διατάξεις.
32. Τέλος, λοιπές σημειώσεις που μπορεί να θεωρούνται απαιτητές από τις ισχύουσες από την νομοθεσία διατάξεις ή για την καλύτερη ενημέρωση των μετόχων, αλλά και των εξωτερικών παραγόντων. Τέτοιες πληροφορίες στην ουσία δίνουν μια πλήρη εικόνα της οικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων αλλά και της περιουσίας της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας.

7.5. Ανάλυση οικονομικών καταστάσεων

Όπως ήδη αναφέραμε, το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αφορά τα οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης, τα οποία στην πορεία τίθενται προς ανάλυση ώστε να εξαχθούν μέσω αυτής αποτελέσματα τα οποία είναι ιδιαίτερα χρήσιμα και αφορούν την διάρθρωση της περιουσίας της επιχείρησης αλλά και την οικονομική της εξέλιξη. Η διαδικασία της ανάλυσης πραγματοποιείται δια μέσω της σύγκρισης των διαφόρων ομαδοποιημένων στοιχείων του ισολογισμού, με βάση την αξία ως προς το σύνολο, με βάση τα στοιχεία λοιπών ισολογισμών της επιχείρησης ή άλλης με παρόμοιο περιεχόμενο ή τέλος με βάση την αξία μιας συγκεκριμένης ομάδας στοιχείων. Οι πιο συνήθεις καταστάσεις για την εξαγωγή συμπερασμάτων βέβαια είναι, όπως μπορεί κανείς πολύ εύκολα να καταλάβει, ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Με την διαδικασία της ανάλυσης, διερευνώνται συγκεκριμένες παράμετροι. Αυτές είναι:

- Το κατά πόσο ικανή είναι η επιχείρηση να παράγει κέρδη με την βοήθεια των κεφαλαίων που διατίθενται, δηλαδή η αποδοτικότητα.

- Το κατά πόσο η επιχείρηση είναι ικανή να ανταπεξέρχεται στις υποχρεώσεις που «τρέχουν», δηλαδή η ρευστότητα.
- Η δυνατότητα να ελέγχει και να επιλέγει επενδύσεις
- Η συνεχής ανάπτυξη και εξέλιξη του κύκλου εργασιών
- Η δυνατότητα για σύνθεση των προσόδων και των δαπανών της επιχείρησης
- Η συνεχής εξέλιξη των κερδών, που περιλαμβάνει την διάθεσή τους, την διανομή μερίσματος, την παρακράτηση αλλά και την αποθεματοποίησή τους
- Το κατά πόσο η επιχείρηση δύναται να ανταπεξέρχεται στις υποχρεώσεις που τίθενται από δανεισμούς και ειδικά μακροπρόθεσμούς, δηλαδή η φερεγγυότητα.

7.6. Στόχος της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων

Η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων στην ουσία στοχεύει στην ευκολότερη λήψη αποφάσεων σχετικά με το πώς θα κατανεμηθούν οι οικονομικοί πόροι που αφορούν την επιχείρηση. Για να προχωρήσει κανείς σε αυτή την διαδικασία, θα πρέπει να γνωρίζει εκτενώς το περιεχόμενο της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Αυτό κρίνεται απαραίτητο, καθώς ο αναλυτής μόνο έχοντας αυτές τις γνώσεις, θα μπορέσει να πετύχει την προσαρμογή των λογιστικών μεγεθών, την αναζήτηση πληροφοριών αλλά και την αναγνώριση των πιθανών ελλείψεων, ώστε να ανταποκριθεί με επιτυχία και στους στόχους της ανάλυσης του.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποτελούν το πρώτο πρότυπο, σύμφωνα με το οποίο παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις ως μια αντανάκλαση της οικονομικής ισχύος της επιχείρησης, αλλά και του συνόλου των συναλλαγών που σχετίζονται με αυτή (Ξανθάκης & Αλεξάκης, 2007: 101). Οι δε οικονομικές καταστάσεις, ουσιαστικά αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική κατάσταση της

επιχείρησης, το πόσο αποδοτική είναι, καθώς και τις οικονομικές εισροές της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο παρέχουν πληροφορίες τέτοιες που βοηθούν στην τελική λήψη οικονομικών αποφάσεων. Ένα άλλο συστατικό των οικονομικών καταστάσεων, είναι η παρουσίαση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την διαχείριση των οικονομικών πόρων από την επιχείρηση και συγκεκριμένα από την Διοίκηση της.

Ως προς την επίτευξη του προαναφερθέντος στόχου θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που σχετίζονται με τα παρακάτω στοιχεία που αφορούν την επιχείρηση:

- τα περιουσιακά στοιχεία,
- τις υποχρεώσεις,
- τα ίδια κεφάλαια,
- τα έσοδα και τα έξοδα,
- τις ταμιακές ροές.

Ο συνδυασμός αυτών των πληροφοριών, με λοιπές πληροφορίες που παρουσιάζονται στο προσάρτημα, συντελεί και στην εκτίμηση εκ των προτέρων από τους χρήστες, των μελλοντικών ταμιακών ροών που αφορούν την επιχείρηση. Επίσης εκτιμάται ο ακριβής χρόνος αλλά και το κατά πόσο βέβαιη είναι η εμφάνιση των ταμιακών ισοδυνάμων και των ταμιακών διαθέσιμων.

Η σχεδίαση του ελέγχου, θα πρέπει σύμφωνα με τις επιταγές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, θα πρέπει να είναι τέτοια ώστε να τροφοδοτεί με τις απαραίτητες βεβαιώσεις ότι δεν υπάρχουν ουσιαστικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτά λέγονται «ουσιώδη λάθη» και είναι μια έννοια ιδιαίτερα κρίσιμη για τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων. (Ξανθάκης & Αλεξιάκης, 2007: 103) Μια πληροφορία, λοιπόν, σε γενικές γραμμές κρίνεται ως ουσιώδης, όταν είναι απαραίτητη η περίληψη της για την τελική λήψη οικονομικών αποφάσεων αλλά και για την συνολική επιρροή των οικονομικών καταστάσεων.

Οι λογικές βεβαιώσεις, δεν είναι τίποτε άλλο, παρά ελεγκτικές αρχές, με βάση τις οποίες ο ελεγκτής συγκεντρώνει αποδείξεις προκειμένου να οδηγηθεί στον σχηματισμό γνώμης. Παρόλα αυτά, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων οφείλουν να είναι ενήμερη ότι η απόλυτη επιβεβαίωση δεν μπορεί να προέλθει από την πλευρά του ελεγκτή καθώς στον έλεγχο εμφανίζονται και διάφοροι ενδογενείς περιορισμοί, με

βάση τους οποίους λειτουργεί και εκείνοι τον επηρεάζουν ως προς την τελική εύρεση λαθών. (Πρωτοψάλτης, 2005: 99) Οι περιορισμοί αυτού στην ουσία οφείλονται:

- Στο γεγονός ότι οι ελεγκτικές αποδείξεις που υπάρχουν δεν εξάγουν συμπεράσματα, απλώς πείθουν
- Στην ύπαρξη ενδογενών περιορισμών στον εσωτερικό έλεγχο
- Στην χρήση κατά την διάρκεια του ελέγχου, δειγματοληψίας.

7.7. Τα είδη της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων

Όπως θα δούμε και παρακάτω, στα είδη της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων, ανήκουν η Οριζόντια Ανάλυση ή Διαχρονική Ανάλυση, η Ανάλυση Τάσης, Κάθετη Ανάλυση ή Ανάλυση Κοινού Μεγέθους και η Ανάλυση Αριθμοδεικτών. Ας δούμε το περιεχόμενο τους πιο συγκεκριμένα.

➤ *Οριζόντια Ανάλυση ή Διαχρονική Ανάλυση*

Οι οριζόντια ή Διαχρονική Ανάλυση, περιλαμβάνει συγκρίσεις των λογαριασμών της επιχείρησης για 3 έως 5 έτη.

➤ *Ανάλυση Τάσης*

Η Ανάλυση Τάσης είναι παραπλήσια με την προηγούμενη τεχνική. Αυτό που διαφέρει είναι ότι αποδίδεται ειδικό βάρος 100, στα πρώτα δεδομένα, που είναι το έτος βάσης.

➤ *Κάθετη Ανάλυση ή Ανάλυση Κοινού Μεγέθους*

Η Κάθετη Ανάλυση είναι μια πολύ χρήσιμη διαδικασία, καθώς εμφανίζει το πόσο σημαντικό είναι το κάθε στοιχείο στο σύνολο των τελικών λογαριασμών.

Αυτό βέβαια προϋποθέτει ότι οι τελικοί λογαριασμοί θα πρέπει να παρουσιάζονται ως ποσοστά επί του συνόλου.

➤ *Ανάλυση Αριθμοδεικτών*

Η συγκεκριμένη τεχνική βασίζεται στην σύγκριση των στοιχείων, αποδίδοντας ένα αποτέλεσμα που παρουσιάζει μια ποσοστιαία παραγοντική σχέση. Υπάρχουν πάρα πολλοί αριθμοδείκτες, τους σημαντικότερους από τους οποίους θα αναλύσουμε στο επόμενο κεφάλαιο (Πρωτοψάλτης, 2005: 99).

7.8. Διάκριση ανάλυσης λογιστικών καταστάσεων ως προς τους τύπους τους

Οι τύποι της ανάλυσης των λογιστικών καταστάσεων, επιδέχονται την διάκριση σε δύο περιπτώσεις, δηλαδή ανάλογα με την θέση του διενεργούντος την ανάλυση και ανάλογα με τα στάδια διενέργειας της ανάλυσης. Ας τα δούμε λίγο πιο αναλυτικά παρακάτω:

➤ *Ανάλυση λογιστικών καταστάσεων με βάση τη θέση του διενεργούντος ανάλυση.*

Στην περίπτωση αυτή θα δούμε ότι έχουμε και πάλι δύο επιμέρους διακρίσεις: την εσωτερική και την εξωτερική. Εσωτερική θεωρείται όταν πραγματοποιείται από άτομα που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση, δηλαδή υπαλλήλους ή ελεγκτές. Εξωτερική θεωρείται όταν πραγματοποιείται από τράπεζες, οικονομολόγους ή γενικά τρίτους που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση. Η εσωτερική ανάλυση είναι πιο αξιόπιστη καθώς έχει περισσότερα στοιχεία στη διάθεσή της, ενώ η εξωτερική ανάλυση στηρίζεται μόνο στα στοιχεία που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις.

- *Ανάλυση λογιστικών καταστάσεων με βάση τα στάδια διενέργειας της ανάλυσης.*

Στην περίπτωση αυτή έχουμε εκ νέου δύο επιμέρους διακρίσεις: την τυπική και την ουσιαστική. Στην τυπική ανάλυση ελέγχεται αν εφαρμόζονται οι σωστές αρχές για τη σύνταξη του ισολογισμού δηλαδή αν υπάρχει σαφήνεια, ειλικρίνεια και ομοιομορφία. Ουσιαστική ανάλυση πραγματοποιείται με την χρήση αριθμοδεικτών. Στην ουσία η μια διάκριση επηρεάζει την άλλη, αφού η τυπική ανάλυση αποτελεί προϋπόθεση για την ουσιαστική ανάλυση (Πρωτοψάλτης, 2005: 99).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

Η ΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

8.1. Η λύση προσωπικών εταιρειών

8.1.1. Λόγοι λύσης με βάση τις προηγούμενες νομοθεσίες

Η Ο.Ε. λύεται για διάφορους λόγους, οι οποίοι είναι δυνατό να οφείλονται (Λεοντάρης, 2011: 89):

- Στην ίδια την εταιρική σύμβαση, όπως π.χ. όταν ολοκληρώθηκε η πραγματοποίηση του σκοπού της εταιρείας ή όταν συμπληρώθηκε, χωρίς να παραταθεί, ο χρόνος για τον οποίο είχε συσταθεί,
- Στην μεταβολή των συνθηκών συνεργασίας μεταξύ των εταίρων, όπως π.χ. αποχώρηση εταίρου λόγω διαφωνίας ή καταγγελία της εταιρικής σύμβασης για σπουδαίο λόγο
- Στην μεταβολή της νομικής ή φυσικής κατάστασης των εταίρων ή της νομικής κατάστασης της εταιρείας, όπως π.χ. θάνατος ή δικαστική απαγόρευση εταίρου, κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση.

Η λύση της εταιρείας αποτελεί ένα στιγμιαίο γεγονός το οποίο επιφέρει διακοπή των ενεργειών που αποβλέπουν στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού. Η εταιρεία όμως δεν αποβάλλει την νομική της προσωπικότητα και εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθάρισης κατά το οποίο (Κοντάκος, 2006: 103):

- Επιστρέφονται τα πράγματα που είχαν εισφερθεί στην εταιρεία κατά χρήση
- Ικανοποιούνται οι κάθε είδους υποχρεώσεις προς τρίτους. Προηγούνται οι υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, το Ι.Κ.Α., τους εργαζόμενους και έπονται οι

υποχρεώσεις προς τους δανειστές. Οι εμπραγμάτως ασφαλισμένοι έχουν προτεραιότητα, ακολουθούν οι υπόλοιποι τρίτοι ενώ τελευταίοι ικανοποιούνται οι εταίροι για τυχόν απαιτήσεις τους από την εταιρεία

- Ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας. Το προϊόν από την εκποίηση πραγμάτων επί των οποίων υφίστανται βάρη χρησιμοποιείται κατά προτεραιότητα για την ικανοποίηση των δανειστών υπέρ των οποίων υφίστανται οι εμπράγματα εξασφαλίσεις
- Επιστρέφεται στους εταίρους η κεφαλαιακή εισφορά τους. Εισφορές σε είδος, εκτός από αντίθετη συμφωνία, δεν αποδίδονται αυτούσιες αλλά καταβάλλεται η αξία που είχαν κατά τον χρόνο που εισφέρθηκαν. Εισφορά προσωπικής εργασίας δεν αποτελεί αντικείμενο επιστροφής ούτε δημιουργεί αίτηση αποζημίωσης του εταίρου
- Διανέμεται μεταξύ των εταίρων το ενδεχόμενο πλεόνασμα της εκκαθάρισης. Η διανομή γίνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για την συμμετοχή τους κέρδη παλαιότερων χρήσεων ή ζημίες που δεν έχουν καλυφθεί κατανέμονται σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη ή στις ζημίες, αντίστοιχα, και μεταφέρονται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων.

Στο στάδιο της εκκαθάρισης η εταιρεία διατηρεί την επωνυμία της ακολουθούμενη από τις λέξεις «υπό εκκαθάριση». Η εξουσία των διαχειριστών παύει και αναλαμβάνουν οι εκκαθαριστές, που δεν είναι απαραίτητο να έχουν την ιδιότητα του εταίρου. Το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που θα αναλάβουν καθήκοντα εκκαθαριστών είναι δυνατό να ορίζονται από το καταστατικό της εταιρείας. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει σχετικώς, ως εκκαθαριστές θεωρούνται όλοι οι εταίροι ενεργούντες από κοινού, μπορούν όμως με ομόφωνη απόφαση να ορίσουν άλλους. Σε περίπτωση διαφωνίας, τους εκκαθαριστές ορίζει το δικαστήριο (Σαρσέντης, 2008: 92).

Αν, κατά την λύση της εταιρείας ή κατά την διάρκεια της εκκαθάρισης, διαπιστωθεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας δεν επαρκούν για την ικανοποίηση των δανειστών της, οι διαχειριστές ή οι εκκαθαριστές, κατά περίπτωση, πρέπει να ζητήσουν

την κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης. Την εκκαθάριση αναλαμβάνει τότε ο διοριζόμενος από το πρωτοδικείο σύνδικος της πτώχευσης, κατά τα καθοριζόμενα από το Πτωχευτικό Δίκαιο. Η πτώχευση Ο.Ε. συνεπάγεται και την πτώχευση των εταίρων της ατομικά (Καραγιώργος, 2003: 88).

Η εκκαθάριση όπως είναι φυσικό διαρκεί επί ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι αναγόμενος στον κύκλο της προηγούμενης οικονομικής δραστηριότητας της εταιρείας ενέργειες διακόπτονται εκτός αν η κάποια συνέχιση τους εξυπηρετεί τους σκοπούς της εκκαθάρισης π.χ. κατά το στάδιο της εκκαθάρισης μιας μεταποιητικής εταιρείας είναι δυνατό να γίνει κατεργασία υφιστάμενων πρώτων υλών και να πωληθούν τα προϊόντα που θα παραχθούν αν αυτό θα απέδιδε περισσότερο από ότι η εκποίηση αυτούσιων των πρώτων υλών (Καραγιώργος, 2003: 47).

Με την αποπεράτωση της εκκαθάρισης παύει να υφίσταται το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Η ευθύνη όμως των εταίρων έναντι των τρίτων εξακολουθεί να υπάρχει.

Στον Εμπορικό Νόμο δεν περιλαμβάνονταν διατάξεις για τη λύση των προσωπικών εταιρειών. Για αυτό γινόταν αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του Αστικού Κώδικα, που αναφέρονται στη λύση και την εκκαθάριση των αστικών εταιρειών (άρθρα 765-783) (Λεοντάρης, 2003: 63).

8.1.2. Λόγοι λύσης με βάση τον νόμο 4072/2012

Ο νέος νόμος 4072/2012 (άρθρο 259) προβλέπει ότι η ομόρρυθμη εταιρεία λύνεται (Λεοντάρης, 2011: 104):

α) Με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της.

β) Με απόφαση των εταίρων της.

γ) Με την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση.

δ) Με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Η αίτηση εκδικάζεται από το Μονομελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας.

Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπονται και άλλοι λόγοι λύσεως της εταιρείας

Λόγοι λύσεως που αφορούν την εταιρεία (Λεοντάρης, 2011: 88):

Οι αφορώντες το νομικό πρόσωπο της εταιρείας λόγοι λύσεως αυτής αναφέρονται στον Αστικό Κώδικα με την ακόλουθη σειρά:

α) Λύση της εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας αυτής. Το άρθρο 765 Α.Κ. ορίζει ότι η εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο λύεται μόλις περάσει ο χρόνος αυτός. Η λύση της εταιρείας επέρχεται αυτοδικαίως, με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής, χωρίς να είναι αναγκαία κάποια ιδιαίτερη ενέργεια εκ μέρους των εταίρων (λήψη αποφάσεως, σύνταξη εγγράφου ή δημοσίευση κ.λπ.). Οπωσδήποτε, τη λύση της εταιρείας θα ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθαρίσεως, κατά το οποίο η εταιρεία λογίζεται ότι υπάρχει και λειτουργεί για τις ανάγκες και το σκοπό της εκκαθαρίσεως μόνο. Η λύση της εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας αυτής (αρχικής ή κατόπιν μεταγενέστερης παρατάσεως με τροποποίηση του καταστατικού) δεν επέρχεται, εάν αυτή (η εταιρεία) συνεχίζεται σιωπηρά και ύστερα από την πάροδο της διάρκειάς της. Στην περίπτωση αυτή, έχουμε σιωπηρή ανανέωσή της για αόριστο χρόνο (άρθρο 769 Α.Κ.).

β) Λύση της εταιρείας με δικαστική απόφαση. Τα άρθρα 766-767 του Αστικού Κώδικα προβλέπουν τη λύση της εταιρείας με καταγγελία ενός ή περισσοτέρων μελών της (ομορρυθμών ή ετεορρυθμών), ανεξαρτήτως αν είναι ορισμένης ή αόριστης διάρκειας. Και στις δύο περιπτώσεις, αν ο εταίρος κατάγγειλε την εταιρεία άκαιρα και χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, ενέχεται για τη ζημία που προκάλεσε η λύση της εταιρείας στους άλλους εταίρους. Οι διατάξεις αυτές για την καταγγελία της εταιρείας εκ μέρους εταίρου -ελλείπει άλλων αναλόγων διατάξεων στον Εμπορικό Νόμο- εφαρμόζονταν πλήρως και στις προσωπικές εμπορικές εταιρείες μέχρι τη δημοσίευση του Ν. 4072/11.4.2012. Πλουσία επά αυτού και η σχετική νομολογία.

Ο νόμος 4072/2012 δεν περιέλαβε στο άρθρο 259 αυτού, μεταξύ των λόγων λύσεως της εταιρείας, και τη δυνατότητα ενός ή περισσοτέρων εταίρων να καταγγείλουν την εταιρεία και να προκαλέσουν, έτσι, τη λύση της.

Αντίθετα, εισάγει νέο λόγο λύσεως της εταιρείας με δικαστική απόφαση, μετά από αίτηση εταίρου ή εταίρων, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος (άρθρο 259 § 1). Η νέα ρύθμιση αποτρέπει τη λύση της εταιρείας χωρίς να υπάρχει πράγματι σπουδαίος λόγος και αυτό είναι πολύ σημαντικό για τη σταθερότητα και την πρόοδο της εταιρείας. Η δικαστική λύση της εταιρείας για σπουδαίο λόγο αφορά τόσο την εταιρεία αορίστου χρόνου, όσο και την ορισμένου χρόνου (βλ. αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 259) (Λεοντάρης, 2011: 51).

Η ύπαρξη σπουδαίου λόγου επιτρέποντος την καταγγελία της εταιρείας είναι ζήτημα πραγματικό, που τελικά θα διαπιστώσει το δικαστήριο. Ενδεικτικά αναφέρονται εδώ ως σπουδαίοι λόγοι η αντισυμβατική συμπεριφορά κάποιου εταίρου, όπως η διενέργεια ανταγωνιστικών πράξεων, η κακή πορεία των εργασιών της εταιρείας, οι σοβαρές διαφωνίες μεταξύ των εταίρων, η αδυναμία κάποιου ή κάποιων εταίρων να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους π.χ. λόγω μακράς ασθενείας κ.λπ. Μετά τη λύση της εταιρείας, σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ των εταίρων, κάθε εταίρος και αν ακόμα δεν είναι διαχειριστής, μπορεί με αίτησή του, που απευθύνεται κατά των λοιπών εταίρων, να ζητήσει από το δικαστήριο διορισμό εκκαθαριστή (Σαρσέντης, 2008: 71).

Δημοσιότητα της λύσεως της εταιρείας και διαγραφή από το Γ.Ε.Μ.Η. Στο Γ.Ε.Μ.Η. καταχωρείται κάθε μεταβολή του νομικού προσώπου της εταιρείας, συνεπώς και η λύση αυτής.

Η διαγραφή της λυθείσας εταιρείας από το Γ.Ε.Μ.Η. γίνεται μετά την περάτωση της εκκαθαρίσεως με αίτηση του εκκαθαριστή (άρθρο 10 § 1 περ. εά του Ν. 3419/2005).

γ) Λύση της εταιρείας με την κήρυξη αυτής σε πτώχευση. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 259 του Ν. 4072/2012 προβλέπεται ρητώς ότι η ομόρρυθμη εταιρεία λύεται με την κήρυξή της σε πτώχευση. Από τη θεωρία και τη νομολογία (Α.Π. 1002/1994) γίνεται δεκτό ότι η κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση έχει ως συνέπεια την αυτόθροη (ταυτόχρονη) συμπτώχευση των ομόρρυθμων εταίρων αυτής. Η συμπτώχευση των

ομόρρυθμων μελών της πτωχέυσασας εταιρείας επέρχεται, χωρίς να απαιτείται να διαλαμβάνεται αυτό στην κηρύξασα την πτώχευση απόφαση, ο δε σύνδικος της πτωχέυσασας εταιρείας είναι και σύνδικος των πτωχέυσεων των ομόρρυθμων μελών (Κοντάκος, 2006: 56).

δ) Λύση της εταιρείας με απόφαση των εταίρων. Πριν από το πέρας του χρόνου διάρκειας της εταιρείας, αυτή μπορεί να λυθεί με απόφαση των εταίρων (άρθρο 259 § 1 Ν. 4072/2012). Το καταστατικό μάλιστα μπορεί να προβλέπει ότι την απόφαση περί λύσεως της εταιρείας παίρνει η πλειοψηφία των εταίρων ή και ένας μόνο εταίρος, κατάλληλα εξουσιοδοτημένος από τους λοιπούς εταίρους. Η συμφωνία των εταίρων για τη λύση της εταιρείας θα γίνει, βέβαια, γραπτώς και το σχετικό έγγραφο θα υποβληθεί στη διαδικασία της δημοσιότητας που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις περί Γ.Ε.ΜΗ. (Ν. 3419/2005) (Κοντάκος, 2006: 58).

Η συγκέντρωση των εταιρικών μεριδίων σε ένα εταίρο.- Στην επιστήμη του εμπορικού δικαίου υποστηρίζεται ότι με την συγκέντρωση όλων των εταιρικών μεριδίων σε ένα μόνο εταίρο επέρχεται η λύση της εταιρείας (μάλλον η μετατροπή αυτής, ουσιαστικά, σε ατομική επιχείρηση). Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται εκκαθάριση και διανομή. Όλες οι πράξεις με τις οποίες έγινε η συγκέντρωση των εταιρικών μεριδίων σε ένα μόνο εταίρο πρέπει κανονικά να δημοσιευθούν, όπως ο νόμος ορίζει (Ν. 4072/2012, Ν. 3419/2005, όπως τροποποιηθείς με το Ν. 3853/2010 ισχύει) (Λεοντάρης, 2011: 66).

Αν αποχωρήσουν για οποιονδήποτε λόγο ένας ή περισσότεροι εταίροι και παραμείνει ένας μόνο εταίρος, η εταιρεία λύνεται, εφόσον μέσα σε δύο μήνες δεν δημοσιευθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η είσοδος νέου εταίρου (άρθρο 267 Ν. 4072/2012). Η διάταξη αυτή λαμβάνει υπόψη την αρχή (δηλ. την ανάγκη) της διατήρησης της εταιρικής επιχείρησης (αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 267) (Λεοντάρης, 2011: 67).

Η μετατροπή και η συγχώνευση προσωπικών εταιρειών.

Η μετατροπή και η συγχώνευση ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε άλλο τύπο ή μορφή εταιρείας δεν συνιστά νέο νομικό πρόσωπο. Τόσο στη μετατροπή όσο και στη

συγχώνευση, οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες εταιρείες δεν μπαίνουν στο στάδιο της εκκαθάρισεως και διανομής και συνεπώς δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι επέρχεται λύση αυτών. Αυτά από πλευράς εμπορικού δικαίου. Το ίδιο πνεύμα διέπει και τις διατάξεις των φορολογικών νόμων (Λεοντάρης, 2011: 75).

Λόγοι λύσεως της εταιρείας που αφορούν τους εταίρους

Τα άρθρα 773, 774 και 775 του Αστικού Κώδικα αναφέρουν ότι με το θάνατο, την απαγόρευση (νόμιμη ή δικαστική) και την πτώχευση ενός από τους εταίρους η εταιρεία λύεται, εκτός εάν συμφωνήθηκε ότι σε τέτοια περίπτωση αυτή θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων ή μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του θανόντος εταίρου. Στο καταστατικό μπορεί να αναφέρονται και άλλοι σπουδαίοι λόγοι που να επιφέρουν τη λύση της εταιρείας, όπως η παρατεινόμενη πέραν ενός χρονικού ορίου σοβαρή ασθένεια ενός εταίρου, η οποία τον εμποδίζει να ανταποκριθεί στις εταιρικές του υποχρεώσεις (Λεοντάρης, 2011: 78).

Στο ίδιο πνεύμα κινούνται και οι σχετικές διατάξεις του νέου νόμου 4072/2012.

α) Λύση της εταιρείας λόγω θανάτου εταίρου. Η εταιρεία λύνεται με το 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. Η ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβλάπτει το κύρος της συμφωνίας. Αν η εταιρεία λυθεί με το θάνατο ενός από τους εταίρους, ο κληρονόμος του έχει υποχρέωση να το γνωστοποιήσει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στους λοιπούς εταίρους και, αν επίκειται κίνδυνος από την αναβολή, να συνεχίσει τη διαχείριση που είχε ανατεθεί σε εκείνον που πέθανε, ωστόσο ληφθούν τα αναγκαία μέτρα. Με τους ίδιους όρους έχουν και οι λοιποί εταίροι υποχρέωση να συνεχίσουν προσωρινά τη διαχείριση που τους είχε ανατεθεί. Στο διάστημα αυτό η εταιρεία λογίζεται ότι υπάρχει (άρθρα 773-774 Α.Κ.) (Λεοντάρης, 2011: 82).

Η παράγραφος 1 του άρθρου 265 του Ν. 4072/2012 ορίζει ότι σε περίπτωση συνεχίσεως της εταιρείας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου, κάθε κληρονόμος μπορεί να εξαρτήσει την παραμονή του στην εταιρεία από το αν θα λάβει τη θέση ετερόρρυθμου εταίρου. Εφόσον οι εταίροι δεν κάνουν δεκτή την πρότασή του, ο κληρονόμος μπορεί να εξέλθει από την εταιρεία.

Αλλά και εάν συνεχίζεται η εταιρεία μεταξύ των επιζώντων εταίρων ή μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του θανόντος, πρέπει να συνταχθεί έγγραφο τροποποιητικό του καταστατικού, στο οποίο αναγράφονται οι μεταβολές -μία των οποίων μπορεί να είναι η αλλαγή διαχειριστών, αν ο εταίρος που πέθανε ήταν διαχειριστής (6). Το έγγραφο αυτό θα υποβληθεί στη διαδικασία δημοσιότητας που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις περί Γ.Ε.ΜΗ. (Ν. 3419/2005) (Κοντάκος, 2006: 90).

Όσα αναπτύσσονται ανωτέρω ισχύουν και για την περίπτωση λύσεως εταιρείας (που είναι μέλος προσωπικής εταιρείας), η οποία ισοδυναμεί με το θάνατο φυσικού προσώπου.

β) Λύση εταιρείας λόγω απαγορεύσεως εταίρου. Η εταιρεία λύεται με την απαγόρευση (νόμιμη ή δικαστική) ενός από τους εταίρους, εκτός αν συμφωνήθηκε πως σε αυτή την περίπτωση η εταιρεία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων (άρθρο 775 Α.Κ.). Εάν ο εταίρος τέθηκε σε απαγόρευση από το δικαστήριο, η λύση της εταιρείας επέρχεται μετά από την τελεσίδικη απόφαση. Τα ανωτέρω ισχύουν τόσο για τον ομόρρυθμο, όσο και για τον ετερόρρυθμο εταίρο, καθώς επίσης κατά την επικρατούσα γνώμη- και για τον εταίρο που τέθηκε υπό δικαστική αντίληψη (Κοντάκος, 2006: 74).

Διαφορετική ρύθμιση προβλέπει το άρθρο 260 του νέου νόμου 4072/2012, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του οποίου, η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση (απαγόρευση- αντίληψη) εταίρου επιφέρει την έξοδό του από την εταιρεία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση (Λεοντάρης, 2011: 69).

γ) Λύση της εταιρείας λόγω πτωχεύσεως εταίρου. Η εταιρεία λύεται με την κήρυξη σε πτώχευση ενός από τους εταίρους (ανεξάρτητα αν είναι ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος), εκτός αν συμφωνήθηκε ότι σε τέτοια περίπτωση η εταιρεία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων (άρθρο 775 Α.Κ.)

Το άρθρο 260 § 1 του Ν. 4072/2012, όπως σημειώνεται και παραπάνω, εισάγει διαφορετική ρύθμιση και στις συνέπειες της πτώχευσης εταίρου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η πτώχευση εταίρου επιφέρει την έξοδό του από την εταιρεία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση (Λεοντάρης, 2011: 76).

Επίδραση της λύσεως της εταιρείας στις εκκρεμείς συμβάσεις. Η λύση της ομόρρυθμης εταιρείας δεν συνεπάγεται και τη λύση των υφισταμένων μετά αυτής συμβάσεων. Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας εις ολόκληρον έκαστος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που νομίμως έχει αναλάβει η εταιρεία και οι δανειστές της εταιρείας δικαιούνται να απαιτήσουν το χρέος αυτής από οποιοδήποτε από τους συνοφειλέτες κατά αρέσκεια. Η ευθύνη αυτή των ομόρρυθμων εταίρων συνεχίζεται και μετά τη λύση της εταιρείας μέχρι πλήρους ικανοποίησης των δανειστών της. Η ευθύνη αυτή παραγράφεται, κατά το άρθρο 269 του Ν. 4072/2012 μετά πέντε έτη από την καταχώριση της λύσεως της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ., εκτός αν η αξίωση κατά της εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή. Αν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά την καταχώριση της λύσεως στο Γ.Ε.ΜΗ., η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η απαίτηση καθίσταται ληξιπρόθεσμη (Λεοντάρης, 2011: 82).

8.2. Διαδικασία λύσης προσωπικής εταιρείας

Το στάδιο που ακολουθείται, μετά από την απόφαση που παίρνει ο επιχειρηματίας να λύσει την ατομική του επιχείρηση ονομάζεται «στάδιο εκκαθάρισης». Για τη μετάβαση της ατομικής επιχείρησης στο στάδιο της εκκαθάρισης, ο επιχειρηματίας δεν συντάσσει ισολογισμό ούτε και δηλώνει το γεγονός αυτό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στο στάδιο της εκκαθάρισης πωλούνται τα περιουσιακά στοιχεία, εισπράττονται οι διάφορες απαιτήσεις και εξοφλούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους προμηθευτές, τις τράπεζες και τους διάφορους τρίτους. Αν η ατομική επιχείρηση τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε μετά το πέρας της εκκαθάρισης συντάσσεται η τελική

απογραφή και ο τελικός ισολογισμός της. Στον ισολογισμό αυτό θα πρέπει στο ενεργητικό να απεικονίζεται ο λογ/σμός 38 «Χρηματικά διαθέσιμα» και στο παθητικό ο λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο», τα διάφορα αποθεματικά, τα αποτελέσματα εις νέο καθώς και καμία υποχρέωση προς το Δημόσιο (π.χ. λόγω ΦΠΑ αυτοπαράδοσης, λόγω παρακράτησης φόρου 20% από ελεύθερους επαγγελματίες κλπ) (Κοντάκος, 2006: 95).

Αν η ατομική επιχείρηση τηρεί βιβλία α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε και πάλι θα πρέπει να συνταχθεί ο τελικός ισολογισμός και η αντίστοιχη απογραφή που θα γραφούν στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου αγορών ή του βιβλίου εσόδων – εξόδων που τηρεί η επιχείρηση. Στη συνέχεια, για την τελική παύση της ατομικής του επιχείρησης, ο επιχειρηματίας υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 10 ημέρες τον τελικό ισολογισμό με συμπληρωμένο το έντυπο Μ4 σελ. 23 της διακοπής (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00). Συγχρόνως μεταφέρει στη Δ.Ο.Υ. τα στοιχεία που τηρούσε η επιχείρηση και τα οποία στη συνέχεια ακυρώνονται από τη Δ.Ο.Υ. (Εγκ. ΠΟΛ 194/87) (Σαρσέντης, 2008: 96).

8.3. Λογιστική διαδικασία της εκκαθάρισης

Οι λογιστικές ενέργειες, από την έναρξη της εκκαθάρισης μέχρι την οριστική λύση της Ο.Ε., ακολουθούν τα εξής στάδια (Σαρσέντης, 2008: 103):

1. Συντάσσεται ισολογισμός κατά τον χρόνο παύσης της επαγγελματικής δραστηριότητας της Ο.Ε. Ο ισολογισμός αυτός είναι κανονικός ισολογισμός τέλους χρήσης αλλά μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των 12 μηνών.
2. Ακολουθεί η αποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού σε τιμές ρευστοποίησης τους, τακτοποιούνται οι λογαριασμοί και γίνονται οι σχετικές εγγραφές προσαρμογής των μεταβαλλόμενων από την αποτίμηση οικονομικών μεγεθών. Τότε αρχίζει η λειτουργία του λογαριασμού «Διαφορές αποτιμήσεως». Η διαδικασία αυτή, παρόλο που είναι χρήσιμη δεν είναι απαραίτητη.

3. Ακολουθούν οι πράξεις εκκαθάρισης. Ρευστοποιείται το Ενεργητικό και εξοφλούνται από τις εισπράξεις αυτές οι πιστωτές.

Οι λογαριασμοί που σχηματίζονται στο στάδιο αυτό είναι (Λεοντάρης, 2003: 114):

- «Έξοδα εκκαθάρισης», στον οποίο καταχωρούνται όλα τα έξοδα που δημιουργούνται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της εκκαθάρισης και οι αμοιβές των εκκαθαριστών.
 - «Αποτελέσματα εκκαθάρισης», στον οποίο καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της αξίας ρευστοποίησης των λογαριασμών. Στον λογαριασμό αυτό μεταφέρεται και το υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές αποτιμήσεως». Τελικά εξισώνεται μεταφερόμενος στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα.
4. Αν η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερα έτη, τότε στο τέλος κάθε χρήσης συντάσσεται ισολογισμός. Ο ισολογισμός αυτός ακολουθεί κανόνες που εξυπηρετούν το σκοπό της εκκαθάρισης άρα δεν έχει σχέση με τον ετήσιο ισολογισμό εκμετάλλευσης. Σημειώνεται ότι, στις υπό εκκαθάριση εταιρείες, οι χρήσεις υπολογίζονται ως πλήρη δωδεκάμηνα διαστήματα που αρχίζουν από την ημερομηνία που η εταιρεία έχει τεθεί υπό εκκαθάριση.
 5. Συντάσσεται ο τελικός ισολογισμός τέλους της εκκαθάρισης βάσει του οποίου οι εκκαθαριστές λογοδοτούν στους εταίρους.
 6. Τέλος κλείνουν τα βιβλία της Ο.Ε. αφού μεταφερθεί ο λογαριασμός του Ε.Κ. στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, οπότε προκύπτει αν έχει να παίρνει ή υποχρεώνεται να καταβάλει πρόσθετο ποσό ο κάθε εταίρος.

Ως προς το καθαρά τεχνικό μέρος των λογιστικών διαδικασιών δύο διδασκαλίες έχουν διατυπωθεί (Κοντάκος, 2006: 99):

1. Οι λογιστικές εγγραφές της εκκαθάρισης διενεργούνται στα ήδη τηρούμενα βιβλία της υπό εκκαθάριση εταιρείας
2. Τα βιβλία της υπό εκκαθάριση εταιρείας δέχονται μόνο τις εγγραφές που είναι απαραίτητες για την κατάρτιση του ισολογισμού κατά τον χρόνο παύσης της επαγγελματικής δραστηριότητας της Ο.Ε. Ακολούθως, τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών μεταβιβάζονται στον εκκαθαριστή. Τα βιβλία της εταιρείας κλείνουν και ο εκκαθαριστής ανοίγει νέα, τα οποία θεωρεί στο όνομα της «Χ. Ο.Ε. υπό εκκαθάριση».

Στην δεύτερη αυτή περίπτωση η μεταβίβαση των υπολοίπων γίνεται με την δημιουργία ενός λογαριασμού στο όνομα του εκκαθαριστή όπου μεταφέρονται όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού με δύο εγγραφές (Κοντάκος, 2006: 103):

Εκκαθαριστής	A
(Λογαριασμοί Ενεργητικού)	
Μεταβίβαση υπολοίπων λογαριασμών Ενεργητικού	A

(Λογαριασμοί Παθητικού)	A
Εκκαθαριστής	A
Μεταβίβαση υπολοίπων λογαριασμών Παθητικού	

Με τις εγγραφές αυτές, οι λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού εξισώνονται. Αυτόματη είναι και η εξίσωση του λογαριασμού «Εκκαθαριστής», λόγω της ισότητας μεταξύ Ενεργητικού και Παθητικού. Για το άνοιγμα των νέων βιβλίων που προορίζονται για την εκκαθάριση, θα δημιουργηθεί σε αυτά λογαριασμός στο όνομα της υπό εκκαθάριση εταιρείας και θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

(Διάφοροι Λογαριασμοί Ενεργητικού)

A

X, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση

Ανάληψη ενεργητικών στοιχείων της X, Ο.Ε.

A

X, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση

A

(Διάφοροι Λογαριασμοί Παθητικού)

A

Ανάληψη παθητικών στοιχείων της X, Ο.Ε.

Δεν κρίνουμε άσκοπο να σημειώσουμε τις ακόλουθες παρατηρήσεις παρόλο που οι περισσότερες προκύπτουν από όσα έχουμε ήδη πει (Σαρσέντης, 2008: 105):

1. Στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκκαθάρισης» μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών «Διαφορές αποτιμήσεως» και «Εξόδα εκκαθαρίσεως». Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται και οι τυχόν εμφανιζόμενοι λογαριασμοί «Φήμη και Πελατεία», «Εξόδα ιδρύσεως και οργανώσεως» καθώς και κάθε άλλος λογαριασμός εξόδου πολυετούς απόσβεσης, επειδή αποτελούν λογαριασμούς κόστους επένδυσης που δεν ολοκληρώθηκε η απόσβεση του.
2. Ο λογαριασμός ζημιών, αν υπάρχει, συμψηφίζεται με τον λογαριασμό αποθεματικών αν η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη είναι ίδια με την συμμετοχή τους στις ζημίες. Στην αντίθετη περίπτωση, οι ζημίες μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς.

3. Τα αποθεματικά μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη.
4. Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Εκκαθάρισης μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία κατά περίπτωση.
5. Οι λογαριασμοί απολήψεων μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς, στους οποίους μεταφέρεται και το υπόλοιπο του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο», σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής τους σε αυτό.

Σε περίπτωση λύσης της Ε.Ε. θα προκύψουν προβλήματα υπολογισμών αν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα και το όριο ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου υπερακοντίζεται από την ζημία που του αναλογεί με βάση την συμμετοχή του στο αποτέλεσμα (Λεοντάρης, 2011: 73).

Το θέμα απλουστεύεται αν σκεφτούμε ότι (Λεοντάρης, 2011: 73):

1. Θα πρέπει πρώτα να μεταφέρουμε στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων τις κεφαλαιακές μερίδες τους
2. Στην συνέχεια θα πρέπει να πραγματοποιήσουμε την κατανομή των αποτελεσμάτων εκκαθάρισης σαν να πρόκειται για κατανομή ζημιογόνων αποτελεσμάτων χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΤΙ ΣΥΜΒΑΙΝΕΙ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΛΥΣΗΣ ΜΕ ΠΤΩΧΕΥΣΗ

9.1. Η πτώχευση

Η πτώχευση είναι η νομική κατάσταση εκείνη στην οποία μεταπίπτει έμπορος, ή εμπορική εταιρεία όταν "μόνιμα και ολοσχερώς" αδυνατεί να ικανοποιήσει τους δανειστές ή άλλους οφειλέτες. Η πτώχευση κηρύσσεται μόνο με δικαστική απόφαση. Τόσο η διαδικασία όσο και οι επιπτώσεις εξ αυτής διέπονται από το Πτωχευτικό Δίκαιο που αποτελεί ιδιαίτερο κλάδο του Εμπορικού Δικαίου (Περάκη, 1999: 101).

Στη πράξη η πτώχευση αποτελεί «συλλογική διαδικασία», μια διαδικασία δηλαδή, που προβλέπεται σε περιπτώσεις αφερεγγυότητας επιχειρήσεων. Όταν κηρυχθεί η πτώχευση, οι δανειστές του οφειλέτη δεν μπορούν να ασκήσουν ατομικά καταδιωκτικά μέτρα εναντίον του, αλλά ενώνονται σε μια «ομάδα», τα δικαιώματα της οποίας ασκούνται από το «σύνδικο», με σκοπό τη συνολική εκποίηση της περιουσίας του οφειλέτη και την ίση μεταχείριση όλων των πιστωτών. Αποφεύγονται έτσι ο πανικός των πιστωτών, η σώρευση δικών, η σπουδή στην κατάσχεση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη και τελικά η καταστροφή της επιχείρησής του.

Κλασική κατεύθυνση της πτώχευσης (και του πτωχευτικού δικαίου) ήταν αφενός μεν η ικανοποίηση των πιστωτών στο μεγαλύτερο δυνατόν βαθμό, αλλά και η επιβολή κυρώσεων εναντίον του οφειλέτη. Η παύση των πληρωμών και γενικά η αφερεγγυότητα εθεωρείτο αποτέλεσμα κακής και ασύνετης διαχείρισης, ενδεχομένως δε δολιότητας ή και απάτης σε βάρος των πιστωτών (Κοτσίρης, 2008: 42).

Η ατίμωση του οφειλέτη ("stigma of bankruptcy"), η προσωποκράτησή του, η επιβολή δυσμενών οικογενειακών, κοινωνικών και επαγγελματικών μειώσεων και ανικανοτήτων ήταν κυρώσεις προβλεπόμενες από τις παλαιότερες πτωχευτικές

νομοθεσίες. Η κυρωτική αυτή λειτουργία της πτώχευσης δεν ισχύει πλέον, τουλάχιστον στις ακραίες της μορφές (Βαφειάδου & Γιαννόπουλου, 1997: 135).

9.2. Τα πτωχευτικά όργανα

Σύμφωνα με το άρθρο 52 του Πτωχευτικού Κώδικα, τα όργανα της πτώχευσης είναι: το πτωχευτικό δικαστήριο, ο εισηγητής δικαστής, ο σύνδικος, η συνέλευση των πιστωτών και η επιτροπή των πιστωτών.

9.2.1. Το Πτωχευτικό Δικαστήριο

Πτωχευτικό Δικαστήριο είναι το δικαστήριο που κήρυξε την πτώχευση και ασκεί την ανώτατη εποπτεία και διεύθυνση των εργασιών της. Πρόκειται για το Πολυμελές Πρωτοδικείο του τόπου των κυρίων συμφερόντων του οφειλέτη. Το δικαστήριο αυτό έχει αποκλειστική αρμοδιότητα να δικάζει όλες τις διαφορές που προκύπτουν από την πτωχευτική διαδικασία αλλά και όσες αναφύονται από την πτώχευση και λόγω της κήρυξης της.

Μεταξύ άλλων το πτωχευτικό δικαστήριο έχει τις εξής αρμοδιότητες (Ψυχομάνης, 2005: 88):

1. Αποφασίζει αν εγερθούν αντιρρήσεις από το σύνδικο επί αιτήματος διεκδίκησης πραγμάτων από την πτωχευτική περιουσία και αποφασίζει για την ανάκληση πράξεων του οφειλέτη που διενεργήθηκαν πριν την κήρυξη της πτώχευσης.
2. Διορίζει και αντικαθιστά τόσο τον εισηγητή δικαστή όσο και το σύνδικο
3. Αποφασίζει αμετάκλητα επί διενέξεων του εισηγητή δικαστή καθώς και στην περίπτωση προσφυγών κατά αποφάσεων του.

4. Παρέχει άδεια στο σύνδικο ή στον ίδιο τον οφειλέτη για συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας είτε με την απόφαση που κηρύσσει την πτώχευση είτε με κάποια μεταγενέστερη απόφαση.
5. Αποφασίζει αμετάκλητα για την επικύρωση ή όχι της απόφασης της συνέλευσης των πιστωτών (εφόσον ο εισηγητής δικαστής αρνείται να την επικυρώσει) σχετικά με την συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή την εκμίσθωση της επιχείρησης ή την εκποίησή της.
6. Αποφασίζει επί των αντιρρήσεων που έχουν εγερθεί κατά την διαδικασία επαλήθευσης των απαιτήσεων
7. Προξετάζει και επικυρώνει ή όχι το σχέδιο αναδιοργάνωσης.
8. Παρέχει άδεια στο σύνδικο για την εκποίηση ακινήτων στο στάδιο της ένωσης των πιστωτών.

Το πτωχευτικό δικαστήριο δικάζει όλες τις υποθέσεις με την διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας και οι αποφάσεις του υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, έφεση και αναίρεση.

9.2.2. Ο εισηγητής δικαστής

Ως εισηγητής δικαστής διορίζεται κάποιος πρωτοδίκης που υπηρετεί στο πρωτοδικείο που κηρύσσει την πτώχευση. Ο εισηγητής έχει τις εξής αρμοδιότητες (Κοτσίρης, 2008: 104):

1. Την επιτήρηση και επιτάχυνση της πτωχευτικής διαδικασίας
2. Διατάσσει όλα τα κατεπείγοντα μέτρα για την διασφάλιση της πτωχευτικής περιουσίας

3. Προεδρεύει στην συνέλευση των πιστωτών και την συγκαλεί όποτε προβλέπεται
4. Επιβλέπει το έργο του συνδίκου και ζητά την αντικατάστασή του εφόσον απαιτείται
5. Συντάσσει έκθεση προς το πτωχευτικό δικαστήριο κάθε φορά που αυτό καλείται να αποφασίσει για οποιαδήποτε διένεξη έχει προκύψει
6. Αποφασίζει για τυχόν διενέξεις που προκύπτουν μεταξύ του συνδίκου και της επιτροπής των πιστωτών ή γενικά για διενέξεις μεταξύ των εμπλεκόμενων στην πτωχευτική διαδικασία.
7. Επιβάλλει χρηματική ποινή στον οφειλέτη που μολονότι έχει ειδοποιηθεί δεν εμφανίζεται ενώπιον του ίδιου ή του συνδίκου
8. Διατάσσει τα αναγκαία μέτρα έτσι ώστε να διασφαλιστεί η παρουσία του οφειλέτη κατά την πτωχευτική διαδικασία
9. Επικυρώνει ή αρνείται να επικυρώσει την απόφαση της συνέλευσης των πιστωτών για την συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την εκμίσθωση ή την εκποίηση της επιχείρησης.
10. Παρίσταται στον έλεγχο και επαλήθευση των απαιτήσεων από τον σύνδικο
11. Παρέχει ή όχι σύμφωνη γνώμη στον σύνδικο σχετικά με αίτημα διεκδίκησης πραγμάτων από την πτωχευτική περιουσία
12. Παρέχει ή όχι άδεια στον σύνδικο να εκπληρώνει εκκρεμείς αμφοτεροβαρείς συμβάσεις να πωλεί εμπορεύματα ή άλλα κινητά πράγματα για την αντιμετώπιση τρεχουσών αναγκών, να αποδώσει κάποιο πράγμα όταν ασκείται το δικαίωμα αποχωρισμού και να εκποιεί κινητά πράγματα του οφειλέτη στο στάδιο της ένωσης των πιστωτών.

9.2.3. Ο σύνδικος

Ο σύνδικος είναι το βασικό εκτελεστικό και εκπροσωπευτικό όργανο της πτώχευσης καθώς είναι αυτός που αναλαμβάνει την διοίκηση της πτωχευτικής περιουσίας και διεκπεραιώνει τις εργασίες της πτώχευσης. Ως σύνδικος διορίζεται με απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου υποχρεωτικά δικηγόρος, από κατάλογο που καταρτίζεται κάθε χρόνο από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο (Ρόκα, 1996: 72).

Ο σύνδικος έχει μεταξύ άλλων τις εξής αρμοδιότητες (Παμπούκη, 2001: 55):

1. Επιμελείται την δημοσίευση της απόφασης που κηρύσσει την πτώχευση και προσκαλεί τους πιστωτές σε συνέλευση
2. Συντάσσει τον πίνακα των εικαζομένων πιστωτών και ορίζει την επιτροπή των πιστωτών.
3. Ζητά από το δικαστήριο την λήψη κάθε αναγκαίου μέτρου για την διασφάλιση της πτωχευτικής περιουσίας
4. Εγγράφει υπέρ της ομάδας των πιστωτών υποθήκη επί όλων των ακινήτων της πτωχευτικής περιουσίας
5. Λαμβάνει γνώση όλης της αλληλογραφίας του οφειλέτη (έγγραφης ή ηλεκτρονικής) που αφορά την πτώχευση
6. Μπορεί να προβεί σε διάθεση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης του οφειλέτη πριν την ένωση ή πριν την έγκριση σχεδίου αναδιοργάνωσης σε εξαιρετικές περιπτώσεις μετά από άδεια του εισηγητή δικαστή.
7. Μπορεί να προβεί στην εκποίηση της επιχείρησης ως συνόλου μετά από απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. ύπαρξη ευνοϊκής προσφοράς κ.λπ.).

8. Στο στάδιο της ένωσης οφείλει να ρευστοποιήσει όσα στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας δεν έχουν εκποιηθεί
9. Μπορεί να συνεχίσει προσωρινά την επιχειρηματική δραστηριότητα του οφειλέτη μετά από άδεια του πτωχευτικού δικαστηρίου εφόσον αυτό κρίνεται επωφελές για τους πιστωτές
10. Διενεργεί την επαλήθευση των απαιτήσεων των πτωχευτικών πιστωτών
11. Στο στάδιο της ένωσης συντάσσει τον πίνακα διανομής του πληστηριάσματος.

Ο σύνδικος δικαιούται αντιμισθίας για τις υπηρεσίες που παρέχει. Το ύψος της αντιμισθίας αυτής προσδιορίζεται από το πτωχευτικό δικαστήριο. Ο σύνδικος ευθύνεται για κάθε ζημία, που έχει προκληθεί από υπαιτιότητα του στην πτωχευτική περιουσία έναντι της ομάδας των πιστωτών και έναντι του οφειλέτη. Το μέτρο ευθύνης είναι η επιμέλεια του μέσου συνετού συνδίκου. Έναντι τρίτων που ζημιώθηκαν από την δράση του ευθύνεται μόνο για δόλο ή βαρεία αμέλεια ενώ δεν αποκλείεται και τυχόν αδικοπρακτική ευθύνη, σύμφωνα με το αστικό δίκαιο (Ρόκα, 1996: 49).

9.2.4. Η συνέλευση των πιστωτών

Η συνέλευση των πιστωτών σύμφωνα με τον Πτωχευτικό Κώδικα αποτελείται από όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές ανεξάρτητα από το αν ι απαιτήσεις τους είναι εξοπλισμένες με κάποιο προνόμιο ή εμπράγματα ασφάλεια, στους οποίους περιλαμβάνονται ακόμη και εκείνοι των οποίων η απαίτηση τελεί υπό αίρεση. Πριν ολοκληρωθεί η επαλήθευση των πιστώσεων στην συνέλευση μετέχουν οι εικαζόμενοι πιστωτές, δηλαδή όσοι πιστωτές προσέρχονται και σύμφωνα με την κρίση του εισηγητή δικαστή είναι πιθανή η απαίτηση τους κατά του οφειλέτη ενώ μετά την επαλήθευσή στην συνέλευση μετέχουν μόνοι οι πτωχευτικοί πιστωτές των οποίων η απαίτηση έχει γίνει προσωρινά ή οριστικά δεκτή (Ψυχομάνης, 2005: 102).

Η πρώτη συνέλευση (ή οι δύο πρώτες) των πιστωτών συγκαλείται με την απόφαση που κηρύσσει την πτώχευση προκειμένου να συνταχθεί ο πίνακας των εικαζομένων πιστωτών ενώ στις υπόλοιπες περιπτώσεις που απαιτείται να συγκληθεί συνέλευση, αυτή συγκαλείται από τον εισηγητή δικαστή. Ο εισηγητής δικαστής πάντως προεδρεύει σε κάθε περίπτωση στην συνέλευση ενώ καλούνται να παρευρεθούν και ο σύνδικος και ο οφειλέτης.

Για την έγκυρη λήψη αποφάσεων απαιτείται οι αποφάσεις να λαμβάνονται με συγκεκριμένη απαρτία και πλειοψηφία. Εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. αποδοχή σχεδίου αναδιοργάνωσης) απαρτία υπάρχει όταν παρίστανται στην συνέλευση τουλάχιστον οι μισοί από τους πιστωτές, ανεξάρτητα από το μέγεθος των απαιτήσεων τους (συνήθης απαρτία) ενώ η απαιτούμενη πλειοψηφία είναι αυτή των παρόντων πιστωτών (συνήθης πλειοψηφία). Αν δεν επιτευχθεί απαρτία η συνέλευση επαναλαμβάνεται. Κατά την επαναληπτική αυτή συνέλευση για την λήψη αποφάσεων δεν απαιτείται απαρτία και οι αποφάσεις λαμβάνονται με την πλειοψηφία των παρόντων πιστωτών (Παμπούκη, 2001: 66).

Η συνέλευση των πιστωτών έχει αρμοδιότητα να αποφασίσει για τα εξής (Ρώση, 2000: 45):

1. Αν θα πρέπει να συνεχιστεί η επιχειρηματική δραστηριότητα από το σύνδικό ή αν πρέπει η επιχείρηση να εκμισθωθεί ή να εκποιηθεί ως σύνολο ή αν τα περιουσιακά στοιχεία θα ρευστοποιηθούν χωριστά. Για την λήψη της συγκεκριμένης απόφασης απαιτείται διπλή πλειοψηφία προσώπων και απαιτήσεων
2. Για την αποδοχή ή όχι του σχεδίου αναδιοργάνωσης
3. Μετά την περάτωση της πτώχευσης αν ο οφειλέτης είναι συγγνωστός και γνωμοδοτεί για την διαχείριση του συνδίκου

9.2.5. Η επιτροπή των πιστωτών

Η πρώτη συνέλευση των πιστωτών μπορεί να εκλέξει μια τριμελή επιτροπή πιστωτών, στην οποία αντιπροσωπεύονται όλες οι κατηγορίες πιστωτών (ανέγγυοι, εμπραγμάτως ασφαλισμένοι, γενικοί προνομιούχοι), με τα εξής καθήκοντα (Παμπούκη, 2001: 96):

1. Την παρακολούθηση των εργασιών της πτώχευσης και την παροχή συνδρομής στο σύνδικο.
2. Να παρέχει ή όχι την συναίνεση της στην ανάθεση από το δικαστήριο της διοίκησης της πτωχευτικής περιουσίας στον οφειλέτη, όταν η πτώχευση κηρύχθηκε με αίτηση του ίδιου του οφειλέτη
3. Να παρέχει την γνώμη της στο πτωχευτικό δικαστήριο όταν πρόκειται να αποφασίσει για την εκποίηση της επιχείρησης ως συνόλου σε εξαιρετικές περιπτώσεις
4. Να συναινεί ή όχι στην χορήγηση άδειας από τον εισηγητή δικαστή για την συνέχιση της εμπορίας από τον σύνδικο ή για την εκποίηση εμπορευμάτων ή κινητών πραγμάτων
5. Να παρέχει γνώμη για την κήρυξη ή μη της παύσης των εργασιών της πτώχευσης.

Η επιτροπή των πιστωτών ευθύνεται για δόλο ή βαρεία αμέλεια απέναντι στους πτωχευτικούς πιστωτές και τους πιστωτές της ομάδας.

9.3. Συνέπειες πτώχευσης για τον πτωχό

Η κήρυξη της πτώχευσης επιφέρει τόσο προσωπικές όσο και περιουσιακές συνέπειες για τον πτωχό.

9.3.1. Προσωπικές συνέπειες

Ο οφειλέτης από την κήρυξη της πτώχευσης και μέχρι να αποκατασταθεί υφίσταται τις εξής συνέπειες (Παμπούκη, 2001: 89):

1. Δημοσιότητα: Για λόγους προστασίας των συναλλαγών η απόφαση που κηρύσσει την πτώχευση καθώς και το όνομα του οφειλέτη ή η επωνυμία του ένα πρόκειται για νομικό πρόσωπο, δημοσιεύεται αφενός στο Δελτίο Δικαστικών Δημοσιεύσεων του Ταμείου Νομικών όσο και στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο και τα μητρώα πτωχεύσεων του πτωχευτικού δικαστηρίου και του πρωτοδικείου Αθηνών
2. Υποχρεωτικός διορισμός αντικλήτου, δηλαδή προσώπου στον οποίο θα κοινοποιούνται όλα τα έγγραφα που αφορούν τον οφειλέτη. Το πρόσωπο που θα οριστεί ως αντίκλητος θα πρέπει να κατοικεί στην έδρα του πτωχευτικού δικαστηρίου.
3. Στέρηση δικαιωμάτων που προβλέπονται από ειδικές διατάξεις νόμων όπως για παράδειγμα δεν μπορεί ο πτωχός να ασκεί το λειτούργημα του δημοσίου, δημοτικού ή κοινοτικού υπαλλήλου ή υπαλλήλου ΝΠΔΔ, το επάγγελμα του ασφαλιστικού πράκτορα, του ασφαλιστικού συμβούλου, κ.λπ.
4. Υποχρέωση ενημέρωσης και συνεργασίας: Ο οφειλέτης είναι υποχρεωμένος να ενημερώνει το σύνδικο και να συνεργάζεται μαζί του για οποιοδήποτε θέμα ανακύπτει και αφορά την πτώχευση. Επίσης υποχρεούται να θέτει στην διάθεση του συνδίκου όλα τα εμπορικά βιβλία και στοιχεία που τηρεί. Τέλος,

υποχρεούται να εμφανίζεται ενώπιον του συνδίκου ή του εισηγητή δικαστή εφόσον του ζητηθεί τουλάχιστον δύο ημέρες πριν.

5. Άρση απορρήτου επαγγελματικής αλληλογραφίας. Ο οφειλέτης οφείλει να υποστεί το άνοιγμα και την ανάγνωση όλης του της αλληλογραφίας (έγγραφης και ηλεκτρονικής) από το σύνδικο εφόσον η αλληλογραφία αυτή σχετίζεται με την πτώχευση.
6. Λύση του νομικού προσώπου: Το νομικό πρόσωπο που κηρύσσεται σε πτώχευση λύεται. Αντί για το στάδιο της εκκαθάρισης, τη λύση του νομικού προσώπου ακολουθεί η πτωχευτική διαδικασία.

Μετά την εισαγωγή πάντως του Νέου Πτωχευτικού Κώδικα, ο πτωχός δεν υφίσταται πλέον την συνέπεια της προσωποκράτησης και της στέρησης των πολιτικών του δικαιωμάτων. Τέλος, ο πτωχός δεν χάνει πλέον την εμπορική του ιδιότητα, όπως συνέβαινε με τον προηγούμενο νόμο πράγμα που σημαίνει ότι μετά την κήρυξη του σε πτώχευση και πριν την περάτωση της διαδικασίας μπορεί να ξεκινήσει κάποια νέα εμπορική δραστηριότητα (Κοτσίρης, 2008: 108).

9.3.2. Περιουσιακές συνέπειες

Κύρια περιουσιακή συνέπεια που υφίσταται ο οφειλέτης από την κήρυξη του σε πτώχευση είναι η πτωχευτική απαλλοτρίωση, δηλαδή η αυτοδίκαιη στέρηση του δικαιώματος διοίκησης της πτωχευτικής περιουσίας. Ο οφειλέτης στερείται επομένως τόσο την διαχείριση (π.χ. είσπραξη των απαιτήσεων, καταβολή οφειλομένων) όσο και την διάθεση (π.χ. πώληση, παραχώρηση δικαιώματος εμπράγματης ασφάλειας) της περιουσίας του. Την διοίκηση της περιουσίας αυτής αναλαμβάνει ο σύνδικος σύμφωνα με τους όρους της πτωχευτικής νομοθεσίας.

Κατ' εξαίρεση πάντως είναι δυνατή η ανάθεση της διοίκησης της περιουσίας στον ίδιο τον οφειλέτη εφόσον ο ίδιος υπέβαλε αίτηση για την κήρυξη του σε πτώχευση πάντα με

την σύμπραξη του συνδίκου και εφόσον συναινεί η επιτροπή των πιστωτών (Κοτσίρης, 2008: 108).

Ειδικότερες συνέπειες της πτωχευτικής απαλλοτρίωσης είναι η ανενεργεία κάθε πράξης του πτωχού που αφορά την πτωχευτική περιουσία για όσο χρόνο διαρκεί η πτωχευτική απαλλοτρίωση, η διεξαγωγή των δικών από το σύνδικο και ο διαχωρισμός της περιουσίας του πτωχού σε πτωχευτική, μεταπτωχευτική και εξωπτωχευτική περιουσία (Περάκη, 1999: 53).

1. Ανενεργεία κάθε πράξης του πτωχού που αφορά την πτωχευτική περιουσία για όσο χρόνο διαρκεί η πτωχευτική απαλλοτρίωση: Για λόγους προστασίας των πιστωτών του πτωχού και αποτροπής της ελάττωσης της περιουσίας του, οποιαδήποτε πράξη διαχείρισης ή διάθεσης στοιχείων της πτωχευτικής περιουσίας, η οποία γίνεται μετά την κήρυξη της πτώχευσης από τον οφειλέτη (π.χ. πληρωμή από τον οφειλέτη ληξιπρόθεσμου χρέους, πώληση ακινήτου, κ.λπ.) ή προς τον οφειλέτη (π.χ. καταβολή οφειλομένων προς τον οφειλέτη) είναι ανενεργή εφόσον δεν έγινε με την σύμπραξη του συνδίκου. Οι ανενεργείς αυτές πράξεις απαγορεύεται να καταχωρηθούν σε οποιοδήποτε βιβλίο. Ο σύνδικος δεν έχει διακριτική ευχέρεια αλλά οφείλει να εγκρίνει ή να μην εγκρίνει την πράξη που θα τελέσει ο πτωχός μετά την κήρυξη της πτώχευσης με βάση το κριτήριο αν με την πράξη αυτή εξυπηρετούνται τα συμφέροντα των πιστωτών ή όχι.
2. Διεξαγωγή δικών από τον σύνδικο: Συνέπεια της πτωχευτικής απαλλοτρίωσης είναι και η απώλεια της ενεργητικής και της παθητικής νομιμοποίησης του οφειλέτη σε δίκες που αφορούν την πτωχευτική περιουσία. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται από τον σύνδικο ενώ στις νέες δίκες που σχετίζονται με την πτωχευτική περιουσία διάδικος είναι ο σύνδικος. Για θέματα που δεν σχετίζονται με την πτωχευτική περιουσία (π.χ. θέματα σχετικά με την μεταπτωχευτική περιουσία ή την προσωπική κατάσταση του οφειλέτη όπως η αγωγή διαζυγίου κ.λπ.) νομιμοποίηση για την άσκηση των σχετικών δικών έχει μόνο ο ίδιος ο οφειλέτης.

Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση κατεπείγοντος και εφόσον ο σύνδικος αδρανεύει (π.χ. κίνδυνος παραγραφής, ανάγκη για λήψη ασφαλιστικών μέτρων κ.λπ.) νομιμοποιείται ο ίδιος ο οφειλέτης να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα για την προστασία της πτωχευτικής περιουσίας.

3. Διαχωρισμός της περιουσίας του πτωχού σε πτωχευτική, μεταπτωχευτική και εξωπτωχευτική: Στην πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκαν στον οφειλέτη κατά την κήρυξη της πτώχευσης, οπουδήποτε και αν βρίσκονται αυτά (π.χ. ακίνητα, κινητά, δικαιώματα πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας, απαιτήσεις κατά τρίτων, η επιχείρηση στο σύνολό της κ.λπ.) καθώς και τα εμπορικά και φορολογικά βιβλία και στοιχεία του οφειλέτη. Επίσης στην πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνονται οι τόκοι, οι περιοδικές παροχές και οι παρεπόμενες αξιώσεις και δικαιώματα που προέρχονται από κάποια ενοχή ή κύριο δικαίωμα, που υπήρχε πριν την κήρυξη της πτώχευσης ακόμα και αν γεννήθηκαν ή αναπτύχθηκαν μετά την κήρυξη της πτώχευσης. Παραδείγματα τέτοιων περιουσιακών στοιχείων είναι: τα οφειλόμενα μισθώματα από εκμίσθωση καταστήματος που ανήκει κατά κυριότητα στον πτωχό, τόκοι τραπεζικού λογαριασμού καταθέσεων που γεννήθηκαν πριν από την κήρυξη της πτώχευσης αλλά η είσπραξή τους έγινε εφικτή μετά από αυτή, αποζημίωση από ζημία που υπέστη ο οφειλέτης πριν την κήρυξη της πτώχευσης η οποία επιδικάστηκε μετά την πτώχευση, κ.λπ. (Περάκη, 1999: 102-103).

Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνονται οικογενειακά δικαιώματα, το δικαίωμα στην προσωπικότητα και γενικώς δικαιώματα που είναι προσωποπαγή (π.χ. αποδοχή ή αποποίηση κληρονομιάς).

Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνεται επίσης ανήκει στην μεταπτωχευτική και στην εξωπτωχευτική περιουσία

Στην μεταπτωχευτική περιουσία περιλαμβάνεται ο, τι αποκτήθηκε από τον πτωχό μετά την κήρυξη της πτώχευσης, π.χ. μισθοί πτωχού για εργασία που προσέφερε μετά την πτώχευση, κληρονομιά που αποκτήθηκε μετά την κήρυξη

της πτώχευσης, κέρδη από τυχερό παιχνίδι που παίχτηκε μετά την κήρυξη της πτώχευσης κ.λπ. (Περάκη, 1999: 67).

Στην εξωπτωχευτική περιουσία περιλαμβάνονται όσα σύμφωνα με τον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμων ορίζονται ως ακατάσχετα, π.χ. βοήθημα στον πτωχό και την οικογένεια του, ενδύματα, κλινοστρώματα, βιβλία, παράσημα, έπιπλα, σκευή, δικαίωμα στο όνομα, κ.λπ. (Ψυχομάνης, 2005: 105).

9.4. Περάτωση πτωχευτικής διαδικασίας

Με τον όρο περάτωση της πτώχευσης νοείται η λήξη της πτωχευτικής διαδικασίας και η άρση των συνεπειών της τόσο των προσωπικών όσο και των περιουσιακών. Με την περάτωση της πτώχευσης αφενός παύουν τα όργανα της πτώχευσης και αίρεται η πτωχευτική απαλλοτρίωση με αποτέλεσμα ο πτωχός ανακτά την διοίκηση και την διάθεση της περιουσίας του και αφετέρου επέρχεται σύγχυση μεταξύ πτωχευτικής και μεταπτωχευτικής περιουσίας και οι πιστωτές του πτωχού αναλαμβάνουν ξανά τα ατομικά καταδιωκτικά τους μέτρα εναντίον του (Ρώσση, 2000: 64).

Οι τρόποι που προβλέπονται από τον νόμο για την περάτωση της πτώχευσης είναι η επικύρωση του σχεδίου αναδιοργάνωσης, η εκποίηση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και η ένωση των πιστωτών, η παύση των εργασιών της πτώχευσης και η αποκατάσταση του πτωχού.

Σχέδιο αναδιοργάνωσης είναι η ολοκληρωμένη και εμπειριστατωμένη πρόταση, που μπορεί να υποβάλει μετά την κήρυξη της πτώχευσης ο πτωχός ή ο σύνδικος και αφορά τον τρόπο περάτωσης της πτώχευσης. Το γενικό πλαίσιο το σχέδιο αναδιοργάνωσης θα πρέπει να κινείται προς την κατεύθυνση της περάτωσης της πτώχευσης με ήπιο τρόπο, δηλαδή χωρίς να διαλυθεί η επιχείρηση του οφειλέτη και χωρίς να εκποιηθούν τα στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας. Η διαδικασία κατάρτισης του σχεδίου περιλαμβάνει την πρόταση, την προεξέταση του σχεδίου από το δικαστήριο, την

αποδοχή του σχεδίου από τους πιστωτές και την δικαστική του επικύρωση (Κοτσίρης, 2008: 89).

9.4.1. Πρόταση σχεδίου αναδιοργάνωσης

1. Σχέδιο αναδιοργάνωσης μπορεί να προτείνει: Α) ο οφειλέτης, ο οποίος δικαιούται να υποβάλλει πρόταση σχεδίου αναδιοργάνωσης στο πτωχευτικό δικαστήριο μέσα σε προθεσμία 4 μηνών από την κήρυξη της πτώχευσης. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί μόνο μια φορά από το πτωχευτικό δικαστήριο και για διάστημα που δεν θα υπερβαίνει τους τρεις μήνες. Σημειώνεται πάντως ότι εφόσον την κήρυξη του σε πτώχευση ζητήσει ο ίδιος ο οφειλέτης είτε λόγω παύσης των πληρωμών του είτε λόγω επαπειλούμενης αδυναμίας πληρωμών μπορεί να υποβάλλει πρόταση για σχέδιο αναδιοργάνωσης ταυτόχρονα με την αίτησή του για την κήρυξη σε πτώχευση.

Β) ο σύνδικος ο οποίος δικαιούται να υποβάλει πρόταση σχεδίου αναδιοργάνωσης μόνο εφόσον περάσει άπρακτη η προθεσμία που είχε στην διάθεσή του ο οφειλέτης για υποβολή τέτοιας πρότασης. Ο σύνδικος μπορεί να υποβάλλει πρόταση σχεδίου αναδιοργάνωσης εντός προθεσμίας 3 μηνών από την στιγμή που πέρασε η προθεσμία που είχε ο οφειλέτης για την δική του πρόταση. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί και για το σύνδικο από το πτωχευτικό δικαστήριο όχι όμως για διάστημα 3 μηνών (Ψυχομάνης, 2005: 92).

2. Περιεχόμενο και περιορισμοί του σχεδίου αναδιοργάνωσης

Το ελάχιστο περιεχόμενο του σχεδίου αναδιοργάνωσης σύμφωνα με το άρθρο 109 του Πτωχευτικού Κώδικα είναι:

Πληροφοριακό: Αυτό σημαίνει ότι περιλαμβάνει αφενός όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τον οφειλέτη και την πτωχευτική περιουσία και αφετέρου σύγκριση της προτεινόμενης με το σχέδιο ικανοποίησης των πιστωτών και της

ικανοποίησης τους αν τελικά η πτώχευση περατωθεί με εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας.

Περιγραφικό: Το σχέδιο αναδιοργάνωσης αναφέρει τα μέτρα που θα ληφθούν προκειμένου να εξασφαλιστεί η υλοποίηση των απαιτήσεων των πιστωτών, όπως αυτές θα διαμορφωθούν με το σχέδιο αναδιοργάνωσης (π.χ. μετοχοποίηση απαιτήσεων, μέσα χρηματοδότησης του οφειλέτη, διαρθρωτικές μεταβολές στην επιχείρηση).

Διαμορφωτικό: Περιγράφει τα νέα δικαιώματα των πιστωτών και την νέα νομική θέση του οφειλέτη κατά την διάρκεια αλλά και μετά την εκπλήρωση του σχεδίου αναδιοργάνωσης. Ειδικότερα η πρόταση του σχεδίου για τον κάθε πιστωτή διαμορφώνεται ανάλογα με την κατηγορία πιστωτών στην οποία αυτός ανήκει. Όσον αφορά την διαμόρφωση των απαιτήσεων, το σχέδιο αναδιοργάνωσης μπορεί να περιλαμβάνει άφεση ή μείωση απαιτήσεων, καταβολή απαιτήσεων σε δόσεις, παραίτηση ή περιορισμό εμπράγματης ασφάλειας και παραίτηση ή περιορισμό κάποιου προνομίου.

Όσον αφορά την νομική θέση του οφειλέτη μπορεί να προτείνεται είτε συνέχιση της ευθύνης του είτε πλήρης ή μερική απαλλαγή από την ευθύνη.

Από τον νόμο προβλέπεται αφενός ποσοτικός και αφετέρου χρονικός περιορισμός στο περιεχόμενο του σχεδίου αναδιοργάνωσης. Σύμφωνα με τα παραπάνω απαγορεύεται να προταθεί μείωση των απαιτήσεων η οποία θα τις περιορίζει σε ποσό μικρότερο του 20% της αρχικής απαίτησης, ενώ το ποσό της απαίτησης θα πρέπει να καταβληθεί εφάπαξ ή σε δόσεις συνολικά εντός ενός έτους (Ψυχομάνης, 2005: 94).

9.4.2. Δικαστική προεξέταση του σχεδίου

Το πτωχευτικό δικαστήριο σε 20 ημέρες από την υποβολή του σχεδίου προβαίνει σε προεξέταση του. Το σχέδιο αναδιοργάνωσης απορρίπτεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το άρθρο 114 επειδή δεν έχουν τηρηθεί οι διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα, επειδή είναι προφανές ότι δεν θα το αποδεχθούν οι πιστωτές ή δεν θα το επικυρώσει το πτωχευτικό δικαστήριο και επειδή είναι προφανές ότι οι απαιτήσεις των πιστωτών δεν μπορούν να ικανοποιηθούν (Κοτσίρης, 2008: 132).

Εφόσον δεν συντρέχει κάποια από τις παραπάνω περιπτώσεις, το πτωχευτικό δικαστήριο δέχεται το σχέδιο και αφενός καθορίζει προθεσμία εντός της οποίας θα πρέπει να αποδεχθούν το σχέδιο οι πιστωτές, η οποία δεν θα πρέπει να είναι μεγαλύτερη των τριών μηνών από την δημοσίευση της απόφασης στο Δελτίο Δικαστικών Δημοσιευμάτων του Ταμείου Νομικών και αφετέρου ορίζει ημερομηνία σύγκλισης της ειδικής συνέλευσης των πιστωτών για την συζήτηση και λήψη της απόφασης (Κοτσίρης, 2008: 133).

9.4.3. Αποδοχή του σχεδίου από τους πιστωτές

Οι πιστωτές προσέρχονται στην ειδική συνέλευση ενώπιον του εισηγητή δικαστή και συζητούν επί του σχεδίου αναδιοργάνωσης. Κατά την διάρκεια της συζήτησης αυτός που πρότεινε το σχέδιο (οφειλέτης ή σύνδικος) μπορεί να προτείνει τροποποιήσεις αρκεί να μην αναφέρονται σε απαιτήσεις που δεν θίγονταν από το αρχικό σχέδιο.

Ο οφειλέτης έχει το δικαίωμα να παραιτηθεί από το σχέδιο που είχε υποβάλλει μέχρι να αρχίσει η ψηφοφορία με αποτέλεσμα να ματαιωθεί η διαδικασία. Οι πιστωτές μετά το πέρας της συζήτησης καλούνται από τον εισηγητή δικαστή να ψηφίσουν επί του σχεδίου. Οι πιστωτές των οποίων οι απαιτήσεις δεν θίγονται από το σχέδιο αναδιοργάνωσης, δεν μετέχουν στην ψηφοφορία. Οι αμφισβητούμενες απαιτήσεις μπορούν να γίνουν προσωρινά δεκτές προς ψηφοφορία από τον εισηγητή δικαστή. Για

να γίνει δεκτό το σχέδιο πρέπει να ψηφίσουν υπέρ του πιστωτές, που εκπροσωπούν το 60% του συνόλου των απαιτήσεων, στο οποίο ποσοστό πρέπει να περιλαμβάνεται και ποσοστό τουλάχιστον 40% των απαιτήσεων που είναι εξοπλισμένες με εμπράγματα ασφαλεία, ειδικό προνόμιο ή προσημείωση υποθήκης (Κοτσίρης, 2008: 134).

9.4.4. Δικαστική επικύρωση

Το σχέδιο αναδιοργάνωσης παράγει έννομα αποτελέσματα μόνο μετά την επικύρωση του από το πτωχευτικό δικαστήριο, στο οποίο και υποβάλλεται αμέσως μετά την αποδοχή του από τους πιστωτές. Το δικαστήριο δεν έχει την διακριτική ευχέρεια να τροποποιήσει το σχέδιο παρά μόνο να το επικυρώσει ή να το απορρίψει. Το δικαστήριο αρνείται την επικύρωση αν (Ψυχομάνης, 2005: 96):

1. Δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα (π.χ. ως προς το περιεχόμενο του σχεδίου, τις απαιτούμενες πλειοψηφίες, κ.λπ.)
2. Η αποδοχή του σχεδίου είναι αποτέλεσμα δόλου ή άλλης αθέμιτης πράξης από οποιονδήποτε και αν προέρχεται
3. Η απόρριψη επιβάλλεται για λόγους δημοσίου συμφέροντος
4. Το σχέδιο δεν προστατεύει τους διαφωνούντες πιστωτές

Η απόφαση που επικυρώνει ή απορρίπτει το σχέδιο αναδιοργάνωσης υπόκειται σε έφεση.

9.4.5. Αποτέλεσμα της επικύρωσης

Όταν γίνει τελεσίδικη η απόφαση, που επικυρώνει το σχέδιο αναδιοργάνωσης επέρχονται οι εξής έννομες συνέπειες (Παμπούκη, 2001: 109):

1. Το σχέδιο αναδιοργάνωσης καθίσταται δεσμευτικό για όλους ανεξαιρέτως τους πιστωτές, ακόμη και για αυτούς που δεν μετείχαν στην πτωχευτική διαδικασία ή μειοψήφησαν ή δεν μετείχαν στην ψηφοφορία
2. Περαιτώνεται η πτώχευση και παύουν τα όργανά της
3. Ανακτά ο οφειλέτης τη διοίκηση της περιουσίας του προκειμένου με αυτή να εκπληρώσει ό,τι προβλέπεται στο σχέδιο
4. Ανακτώνται οι ατομικές διώξεις από τους πτωχευτικούς πιστωτές εντός των ορίων του σχεδίου αναδιοργάνωσης.

9.4.6. Ανατροπή του σχεδίου αναδιοργάνωσης

Το σχέδιο αναδιοργάνωσης ανατρέπεται είτε με την ακύρωσή του για όλους τους πιστωτές είτε με την ατομική ανατροπή ως προς κάποιο συγκεκριμένο πιστωτή είτε τέλος με την ματαίωση του με την κήρυξη του οφειλέτη σε νέα πτώχευση.

1. Ακύρωση του σχεδίου: Το σχέδιο αναδιοργάνωσης ακυρώνεται είτε αυτοδίκαια, είτε με δικαστική απόφαση. Αυτοδίκαια ακυρώνεται αν ο οφειλέτης καταδικάστηκε αμετάκλητα σε χρεοκοπία. Με δικαστική απόφαση το σχέδιο αναδιοργάνωσης ανατρέπεται μετά από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον στις εξής δύο περιπτώσεις: α) αν μετά από την επικύρωση αποκαλύφθηκε ότι το σχέδιο αναδιοργάνωσης αποτελούσε προϊόν δόλου του οφειλέτη ή συμπαιγνίας του με άλλο πρόσωπο και β) αν ο οφειλέτης δεν εκπληρώνει τους όρους του σχεδίου σε τέτοια έκταση ώστε να προβλέπεται με βεβαιότητα η αδυναμία

αναδιοργάνωσης. Οι συνέπειες από την ακύρωση του σχεδίου σύμφωνα με το άρθρο 128 του Πτωχευτικού Κώδικα είναι οι εξής:

A) Λήγει η διαδικασία αναδιοργάνωσης και επαναφέρεται η πτωχευτική διαδικασία στο στάδιο της ένωσης.

B) Αποδεσμεύονται οι πιστωτές από όρους του σχεδίου και αναφέρονται οι απαιτήσεις τους στην νομική κατάσταση που βρίσκονται κατά τον χρόνο κήρυξης της πτώχευσης. Σημειώνεται πάντως ότι εάν οι πιστωτές έλαβαν κάποια ποσά στα πλαίσια της υλοποίησης του σχεδίου αναδιοργάνωσης, τα ποσά αυτά αφαιρούνται από το σύνολο των απαιτήσεων τους.

Γ) Οι πιστωτές αναλαμβάνουν τις ατομικές τους διώξεις κατά του οφειλέτη. Στις διώξεις αυτές περιλαμβάνεται και η κήρυξη του οφειλέτη σε νέα πτώχευση.

Δ) Αν τυχόν στα πλαίσια του σχεδίου αναδιοργάνωσης υπήρξαν πρόσωπα που εγγυήθηκαν υπέρ του οφειλέτη, τα πρόσωπα αυτά αποδεσμεύονται με την ανατροπή του σχεδίου (Παμπούκη, 2001: 99).

2. Ατομική ανατροπή του σχεδίου: Αν ο πτωχός δεν εκπληρώνει τους όρους του σχεδίου ως προς κάποιο συγκεκριμένο πιστωτή ο συγκεκριμένος πιστωτής μπορεί να επιτύχει την ανατροπή του σχεδίου αναδιοργάνωσης ως προς αυτόν μόνο με δικαστική απόφαση. Η αίτηση για ατομική ανατροπή ασκείται από το συγκεκριμένο πιστωτή που δεν ικανοποιείται ενώπιον του πτωχευτικού δικαστηρίου και με την τελεσιδικία της απόφασης ο πιστωτής επανέρχεται στην νομική θέση, που είχε πριν την επικύρωση του σχεδίου δικαιούμενος να ασκήσει όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα κατά του οφειλέτη (Κοτσίρης, 2008: 78).
3. Ματαίωση του σχεδίου με κήρυξη νέας πτώχευσης: Αν παρά την επικύρωση σχεδίου αναδιοργάνωσης ο οφειλέτης κηρυχθεί σε νέα πτώχευση, το σχέδιο ανατρέπεται και επέρχονται οι εξής συνέπειες (Κοτσίρης, 2008: 78):

A) Οι πιστωτές των οποίων οι απαιτήσεις δεν είχαν ικανοποιηθεί πλήρως, επανέρχονται στην κατάσταση που βρίσκονταν πριν την επικύρωση του σχεδίου αφού βέβαια αφαιρεθούν τα ποσά που τυχόν καταβλήθηκαν στα πλαίσια της υλοποίησης του σχεδίου.

B) Αν τυχόν στα πλαίσια του σχεδίου είχαν εξαλειφθεί εμπράγματα ασφάλειες, αυτές δεν αναβιώνουν εκτός αν υπήρχε αντίθετη συμφωνία ενώ εμπράγματα ασφάλειες που συστάθηκαν στα πλαίσια υλοποίησης του σχεδίου εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με τους όρους με τους οποίους συστάθηκαν.

Γ) Πιστωτές που χρηματοδότησα τον οφειλέτη σύμφωνα με τους όρους του σχεδίου αναδιοργάνωσης κατατάσσονται στην νέα πτώχευση ως γενικές προνομιούχες.

9.4.7. Παύση των εργασιών της πτώχευσης

Η παύση των εργασιών της πτώχευσης κηρύσσεται είτε με απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου είτε αυτοδικαίως. Με απόφαση του δικαστηρίου μπορεί να κηρυχθεί η παύση των εργασιών της πτώχευσης για τους εξής λόγους (Ψυχομάνης, 2005: 63):

1. Έλλειψη αναγκαίων χρημάτων για την συνέχιση της διαδικασίας
2. Μη ύπαρξη εύκολα ρευστοποιήσιμης περιουσίας για την εξεύρεση χρημάτων για την συνέχιση της διαδικασίας.

Το δικαστήριο επιλαμβάνεται είτε αυτεπαγγέλτως είτε μετά από αίτηση του οφειλέτη ή του συνδίκου ή του πιστωτή. Τα αποτελέσματα της απόφασης, που κηρύσσει την παύση των εργασιών της πτώχευσης αποφασίζεται επίσης αν ο οφειλέτης είναι συγγνωστός ή όχι, δηλαδή αν είναι καλής πίστης και η πτώχευση δεν οφείλεται σε δόλιες ενέργειες του.

Αυτοδικαίως επέρχεται η παύση των εργασιών της πτώχευσης στις εξής περιπτώσεις (Ψυχομάνης, 2005: 52):

1. Πάροδος δέκα ετών από την έναρξη της ένωσης των πιστωτών
2. Πάροδος δεκαπέντε ετών από την κήρυξη της πτώχευσης

Αποτέλεσμα της παύσης των εργασιών της πτώχευσης είναι η περάτωση της πτώχευσης και αφενός η άρση της πτωχευτικής απαλλοτρίωσης και αφετέρου η ανάκτηση των ατομικών καταδιωκτικών μέτρων των πιστωτών κατά του πτωχού και η παύση των οργάνων της πτώχευσης.

9.4.8. Αποκατάσταση οφειλέτη

Με την αποκατάσταση αίρονται οι συνέπειες ως προς το πρόσωπο του οφειλέτη που επήλθαν με την κήρυξη της πτώχευσης και εξακολουθούν να υπάρχουν και μετά την περάτωση της πτώχευσης. Η αποκατάσταση γίνεται με απόφαση του πτωχευτικού δικαστηρίου μετά από αίτηση του οφειλέτη (ή των κληρονόμων του αν αυτός έχει πεθάνει). Δεν είναι δυνατή η υποβολή δεύτερης αίτησης αποκατάστασης στην περίπτωση που δεν έχει περάσει ένα έτος από την δημοσίευση στο Δελτίο Δικαστικών Δημοσιεύσεων της απόφασης του πτωχευτικού δικαστηρίου, με την οποία απορριφθεί στην περίπτωση που αυτός καταδικάστηκε για χρεοκοπία. Οι λόγοι αποκατάστασης στην περίπτωση, που ο οφειλέτης/πτωχός είναι φυσικό πρόσωπο είναι οι εξής (Ψυχομάνης, 2005: 53):

1. Πάροδος δεκαετίας από την κήρυξη της πτώχευσης (ανεξάρτητα από το αν η πτώχευση έχει περατωθεί ή συνεχίζεται.
2. Πλήρης εξόφληση των πτωχευτικών πιστωτών (κατά κεφάλαιο και τόκους μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης)

Στην περίπτωση που ο οφειλέτης/ πτωχός είναι νομικό πρόσωπο ως λόγος αποκατάστασης θεωρείται μόνο η πλήρης εξόφληση των πτωχευτικών πιστωτών (κατά κεφάλαιο και τόκους μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης).

Οι συνέπειες της αποκατάστασης είναι οι εξής (Κοτσίρης, 2008: 75):

1. Η περάτωση της πτώχευσης, στην περίπτωση, που η αποκατάσταση γίνεται λόγω της πλήρους ικανοποίησης των πιστωτών
2. Αν οφειλέτης/πτωχός είναι φυσικό πρόσωπο αίρονται όλες οι προσωπικές συνέπειες, που είχε υποστεί λόγω της πτώχευσης σε εφαρμογή ειδικών διατάξεων νόμων (π.χ. απώλεια θέσης δημοσίου υπαλλήλου κ.λπ.)
3. Αν ο οφειλέτης/πτωχός είναι νομικό πρόσωπο η αποκατάσταση αποτελεί λόγο αναβίωσης του (η πτώχευση αποτελούσε λόγο λύσης του νομικού προσώπου).

Στην περίπτωση που η αποκατάσταση κηρύσσεται λόγω παρόδου δεκαετίας από την κήρυξη της πτώχευσης είναι δυνατή και η κήρυξη από το πτωχευτικό δικαστήριο της περάτωσης της πτώχευσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Οι προσωπικές εταιρείες (κατά κανόνα ΟΕ, ΕΕ), σε σχέση με ορισμένα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), δηλαδή τις ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, έχουν την εξής ιδιομορφία: Τα κέρδη που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης, μετά την φορολόγησή τους, θεωρείται ότι διανέμονται στους εταίρους, ανεξαρτήτως της πραγματικής διάθεσης αυτών. Η διάθεση των κερδών είναι ευρεία έννοια και περιέχει στο περιεχόμενό της, τόσο την διανομή, όσο και την αποθεματοποίηση. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), προβλέπεται από την σχετική νομοθεσία (ΑΕ: άρθρα 44 και 45 του ΚΝ 2190/1920 - ΕΠΕ: άρθρα 23, 24 και 35 του Ν. 3190/1955 - ΙΚΕ: άρθρο 100 του Ν 4072/2012) και μπορούν να προβαίνουν σε διάθεση κερδών και να αποφασίζουν αποκλειστικά την αποθεματοποίησή τους, αναστέλλοντας την διανομή. Αυτό μπορεί να συμβεί για διάφορους λόγους, που αφορούν τις γενικές συνελεύσεις τους (Σταματόπουλος, 2013).

Για τις προσωπικές εταιρείες η διάθεση των κερδών είναι μονόδρομος (άρθρο 255, Ν 4072/2012): Θεωρείται ότι τα κέρδη διανέμονται, ασχέτως αν οι εταίροι αποφασίσουν να σχηματίσουν κάποιο αποθεματικό, προγραμματίζοντας ενδεχομένως μια επενδυτική κίνηση (Λεοντάρης, 2011).

Περαιτέρω, οι προσωπικές εταιρείες είναι δυνατόν να τηρήσουν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, ενώ τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, ως άνω, τηρούν υποχρεωτικά, διπλογραφικά βιβλία (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2007).

Στο (νέο, για το 2013) άρθρο 10 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994) ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης των προσωπικών εταιρειών (μετά την κατάργηση του συστήματος των «επιχειρηματικών αμοιβών» (Κορομηλάς, 2012)).

Έτσι, προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (ΟΕ), ετερόρρυθμες εταιρείες (ΕΕ), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, η φορολόγηση γίνεται με κλίμακα, η οποία έχει πρώτο κλιμάκιο τις 50.000 ευρώ με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον, μετά από αυτό ποσό, με συντελεστή 33%. Αν όμως, οι παραπάνω εταιρείες, τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 26%, ενώ κατά την υποχρεωτική διανομή, στη τελευταία αυτή περίπτωση, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (δηλαδή, επιπλέον φόρος 10%) (Σακέλλης, 2013).

Συνεπώς, μια ομόρρυθμη εταιρεία που κατά το 2013 τήρησε απλογραφικά βιβλία (εσόδων - εξόδων) και θα «δείξει» φορολογητέα κέρδη, πχ 30.000 ευρώ, θα καταβάλει φόρο, βάσει κλίμακας 7.800 ευρώ (30.000 χ 26%), ενώ περαιτέρω θα εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση για τους δικαιούχους του εισοδήματος αυτού. Άρα, κατά την «υποχρεωτική» διανομή του υπολοίπου 22.200 ευρώ, τα χρηματικά αυτά ποσά, καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Αν όμως είχε τηρήσει διπλογραφικά βιβλία, θα κατέβαλε μεν το 7.800 ευρώ, αρχικά, αλλά κατά την «διανομή» του υπολοίπου, θα πρέπει να παρακρατήσει και αποδώσει φόρο 10%, μάλιστα δε χωρίς να ερευνάται αν πράγματι τα κέρδη, διανεμήθηκαν ή όχι (Λεοντάρης, 2011).

Προκειμένου για ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες, φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα (Περάκης, 2012):

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

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

Σε περίπτωση διανομής κερδών από τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 (Κορομηλάς, 2012).

Φορολογικός Χειρισμός

Εταιρία Ε.Ε με κεφάλαιο 100.000 και 3 εταίρους. Εταίρος Α ομόρρυθμος και ποσοστό 50% , Εταίρος Β ομόρρυθμος και ποσοστό 20% και Εταίρος Γ ετερόρρυθμος με ποσοστό 30%. Στην χρήση 2012 πραγματοποίησε κέρδη 35.000 ευρώ. Δεν υπήρχε προκαταβολή για την τρέχουσα χρήση και τα κέρδη που πραγματοποίησε μοιραστήκαν στους εταίρους (Περάκης, 2012).

Εταίρος Α ομόρρυθμος $35.000 * 50\% = 17.500$

Εταίρος Β ομόρρυθμος $35.000 * 20\% = 7.000$

Εταίρος Γ ετερόρρυθμος $35.000 * 30\% = 10.500$

Σύνολο : 35.000

Υπολογισμός επιχειρηματικής αμοιβής μονό για τους ομόρρυθμους εταίρους :

$$\text{Εταίρος A } 17.500 * 50\% = 8.750$$

$$\text{Εταίρος B } 7000 * 50\% = 3.500$$

$$\text{Σύνολο Επιχ. Αμοιβής } 12.250$$

Τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φορολογούνται με ποσοστό 20% αφού αφαιρεθεί η επιχ. αμοιβή

$$17.500 + 7.000 = 24.500 - 12.250 = 12.250$$

$$12.250 * 20\% = 2.450$$

Τα κέρδη που αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο φορολογούνται με ποσοστό 25%.

$$10500 * 25\% = 2.625$$

$$\text{Σύνολο Φόρου : } 2.450 + 2.625 = 5.075$$

$$\text{Προκαταβολή : } 5.075 * 55\% = 2.791,25$$

Παρατηρούμε ότι για κέρδη 35.000 αναλογεί συνολικός φόρος 5.075. Για την χρήση 2012 η συγκεκριμένη εταιρία θα έχει μια μέση συνολική φορολογική επιβάρυνση της τάξης του 14,5%. Η ίδια εταιρία με τα ίδια κέρδη για την χρήση του 2013 με βάση τις διατάξεις του νέου φορολογικού (Ν. 4110/2013) θα έχει φορολογική επιβάρυνση ίση με:

$$35.000 * 26\% = 9.100 \text{ (απλογραφικά βιβλία)}$$

$$35.000 * 26\% = 9.100$$

$$35.000 - 9100 = 25.900 * 10\% \text{ (παρακράτηση μερίσματος στην περίπτωση διανομής)}$$
$$= 2.590$$

Συνολική επιβάρυνση : 11.690 (διπλογραφικά βιβλία)

Συμπερασματικά, με το νέο φορολογικό παρατηρούμε μια κατακόρυφη αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης των Ε.Ε .

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Λύση της προσωπικής εταιρείας είναι η επέλευση του γεγονότος ή του χρονικού σημείου μετά από το οποίο, σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό, λήγει η αμοιβαία αξίωση των εταίρων για την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού και στη θέση της γεννάται η επίσης αμοιβαία αξίωσή τους για την εκκαθάριση της εταιρείας. Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω μπορούμε να συνοψίσουμε τις συνέπειες της λύσης μιας προσωπικής εταιρείας στις παρακάτω:

1. Είναι η αλλαγή του καταστατικού σκοπού, δηλαδή αντικαθίσταται ο παραγωγικός σκοπός της εταιρείας από το σκοπό της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η νομική προσωπικότητα της εταιρείας.

2. Η λύση της εταιρείας δεν επιφέρει βίαιη διακοπή των δικών στις οποίες συμμετέχει ούτε καταργούνται οι εκκρεμείς συμβατικές σχέσεις της.

3. Λήγει η εκπροσωπευτική και διαχειριστική εξουσία των διαχειριστών.

4. Οι αξιώσεις των εταίρων μεταξύ τους όσο και οι αξιώσεις τους κατά της εταιρείας δεν μπορούν να ασκηθούν παρά μόνο μετά το κλείσιμο του ισολογισμού της εκκαθάρισης.

5. Αίρεται ο αυστηρά προσωπικός χαρακτήρας της εταιρείας καθόσον κατά το στάδιο της λύσης π.χ. επιτρέπεται η είσοδος των κληρονόμων του αποβιώσαντος εταίρου, η περιέλευση της εταιρικής μερίδας του ομορρύθμου εταίρου στην πτωχευτική περιουσία κ.λπ.

Επίσης συνοπτικά αναφέρουμε ότι οι σπουδαιότεροι λόγοι λύσης μιας προσωπικής εταιρείας είναι οι ακόλουθοι:

- Η παρέλευση της διάρκειας της εταιρείας.

- Η πραγματοποίηση ή η αδυναμία πραγματοποίησης του εταιρικού σκοπού της.

- Με απόφαση των εταίρων.
- Η πτώχευση της εταιρείας.
- Με καταγγελία της εταιρείας.
- Με τη θέση σε δικαστική συμπαράσταση κάποιου από τους εταίρους.
- Με την πτώχευση των εταίρων, εκτός αν συμφωνήθηκε η συνέχιση της εταιρείας μεταξύ των υπολοίπων εταίρων.
- Η μείωση του αριθμού των εταίρων σε έναν, καθόσον στην εταιρεία δεν νοείται μονοπρόσωπη συμμετοχή, όπως ισχύει στις κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ και ΕΠΕ).

Η λύση της εταιρείας δεν συνεπάγεται και την λύση των υφιστάμενων συμβάσεων. Οι εταίροι ευθύνονται σε ολόκληρο καθένας τους για την εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων της εταιρείας και οι δανειστές της δικαιούνται να απαιτήσουν το χρέος της από οιονδήποτε των εταίρων επιθυμούν. Η ευθύνη των εταίρων συνεχίζεται και μετά την λύση της εταιρείας μέχρι την πλήρη ικανοποίηση των δανειστών της. Η ευθύνη αυτή παραγράφεται μετά την παρέλευση 5 ετών από την καταχώρηση της λύσης της εταιρείας στο ΓΕΜΗ, κατά το άρθρο 269 Ν. 4072/2012, εκτός αν προβλέπεται για την συγκεκριμένη αξίωση βραχύτερη παραγραφή. Αν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά την καταχώριση της λύσης της εταιρείας στο ΓΕΜΗ η πενταετής παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται η απαίτηση ληξιπρόθεσμη. Η λύση της εταιρείας μπορεί να αποφευχθεί αν ένας από τους ετερόρρυθμους καταστεί εταίρος ή αν εισέλθει στην εταιρία νέος εταίρος, μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα. Αν μετά τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρείας ακολουθήσει εκκαθάριση, καθήκοντα εκκαθαριστή ασκεί και ο ετερόρρυθμος εταίρος, εφόσον δεν προβλέπεται στην εταιρική σύμβαση ο αποκλεισμός του από αυτήν. Τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση, η οποία συνίσταται στην απόδοση στον αφανή της αξίας της εισφοράς του, μειωμένης κατά τις ζημίες που του αναλογούν. Το στάδιο της εκκαθάρισης μπορεί να παραλειφθεί ή να διέπεται από άλλους κανόνες, αν έτσι προβλέπουν οι συμφωνίες των εταίρων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αγαπητού, Σ., (2000), Φορολογία Εισοδήματος, (Νόμος 2238/1994) Μέχρι & τον Ν. 2459/1997, Εκδόσεις: Κράτση
2. Αγαπητού, Σ., (2008), Φορολογία Κεφαλαίου, Εκδόσεις: Κράτση
3. Βαφειαδου, Π., Γιαννόπουλου, Ε., (1997), Δίκαιο Πτώχευσης, Εξυγίανσης και Ειδικής Εκκαθάρισης των επιχειρήσεων – Θεωρία, Νομολογία, Υποδείγματα, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη
4. Γεωργιάδης, Θ., Μπουνέλλος, Π., (2012), Σύγχρονη κωδικοποίηση Κ.Φ.Ε., Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., ποινολόγιο, Φ.Α.Π., Εκδόσεις: ΡΙΜ Εργασιακή
5. Δανελάτος, Β., (2000), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις: ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ
6. Δίκαιος, Κ., (2006), Φορολογική Λογιστική, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική
7. Ευθυμόγλου Π., Λαζαρίδης, Ι., (2000), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων τεύχος Α', Εκδόσεις: Ευθυμόγλου
8. Καβαλάκης, Γ., (2008), Κωδικοποίηση φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις: ΔΕΔΕΜΑΔΗ
9. Καραγιώργος, Θ., (2003), Λογιστική Εταιρειών και Φορολογία Εισοδήματος, Εκδόσεις: Γερμανός
10. Καραφάς, Γ., (2013), Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013. Κώδικας φορολογικών διαδικασιών Ν 4174/2013, Εκδόσεις: ΕΝΤΟΣ
11. Καστρινός Σ., (2008), Φορολογική Λογιστική ΙΙ - Φορολογία Εισοδήματος, Ηράκλειο. Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης.
12. Κοντάκος, Α., (2006), Γενική Λογιστική, Εκδόσεις: ΕΛΛΗΝ
13. Κοντάκου Α., Παπασπύρου Α., (1993), Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: Έλλην
14. Κορομηλάς, Γ., (2012), Φορολογικές σημειώσεις
15. Κοτσίρης, Λ., (2008), Πτωχευτικό δίκαιο, Εκδόσεις: Σάκκουλας
16. Κριεμάδης, Θ., (2011), Επιχειρηματικότητα και μικρομεσαίες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη
17. Κριεμάδης, Θ., (2012), Η καινοτομία στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη

18. Λεοντάρης, Μ., (2003), Προσωπικές Εταιρείες, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες, Εκδόσεις: Πάμισος.
19. Λεοντάρης, Μ., (2011), Προσωπικές Εταιρείες (Ο.Ε.- Ε.Ε.), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), Κοινοπραξίες, Εκδόσεις: Πάμισος
20. Μητρόπουλος, Ι., Κουνάδης, Δ., (2001), Σημειώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, Αθήνα
21. Νιάρχος, Ν. (2004), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις: Σταμούλη
22. Ξανθάκης, Ε., Αλεξιάκης Χ., (2007), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Επιχειρήσεων, Εκδόσεις: Σταμούλη
23. Παμπούκη, Κ., (2001), Εμπορικό Δίκαιο (Εισαγωγή - Θεμελιώδεις Έννοιες), Εκδόσεις: Σάκκουλα
24. Περάκη, Ε., (1999), Γενικό Μέρος του Εμπορικού Δικαίου, Εκδόσεις: Σάκκουλα
25. Πρωτοψάλτης, Ν., (2005), Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, Εκδόσεις: Σταμούλη
26. Ρόκα, Ν., (1996), Εμπορικές Εταιρίες, Εκδόσεις: Σάκκουλα
27. Ρώσση, Γ., (2000), Εμπορικό Δίκαιο: Εταιρίες, Θεωρία - πρακτικά - θέματα εξετάσεων
28. Σακελλής, Μ., (1991), Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, Εκδόσεις: Σακέλλης, Ε.
29. Σαρσέντης, Β., (2008), Λογιστική Εταιρειών, Εκδόσεις: Σταμούλη
30. Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α., (2007), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις: ELF ORIN
31. Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης Αν., (2009), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (άρθρα 1-18, 19-35, 36-81, 82-118, παραρτήματα), Εκδόσεις: ΙΔΙΩΤΙΚΗ
32. Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης Αν., (2012), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων - Πρακτικό βοήθημα, Εκδόσεις: ΙΔΙΩΤΙΚΗ
33. Τότσης, Χ., (2009), Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις: ΠΑΜΙΣΟΣ

34. Τσιατούρας, Φ., (2013), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων 2013 & Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ), Εκδόσεις: ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ
35. Φίλιος, Β., (1996), Χρηματοοικονομική Ανάλυση Τ.Α, Εκδόσεις: Σύγχρονη εκδοτική
36. Φινοκαλιώτης Κ., (2001), Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις: Σάκκουλας.
37. Φλώρος, Α., (2010), Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ
38. Ψυχομάνης, Σ., (2005), Πτώχευση και Εξυγίανση, Εκδόσεις: Νομική βιβλιοθήκη

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΛΥΤΙΚΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ

ΔΙΑΛΥΤΙΚΟ

ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ "Α. ΧΑΤΖΗΠΑΤΕΡΑ & ΣΙΑ"

Στον Πειραιά σήμερα την 15 Νοεμβρίου 1983 οι υπογραφόμενοι: 1) ΄ννα σύζυγος Δημητρίου Χατζηπατέρα, έμπορος, κάτοικος Ν. Σμύρνης (οδός αριθ.), 2) Ευγενία σύζυγος Γεωργίου Πασσά, έμπορος, κάτοικος Ν. Σμύρνης (οδός αριθ.), 3) Ιωάννης Παναγιώτη Πανόπουλος, έμπορος, κάτοικος Αθηνών (οδός αριθ.), 4) Εμμανουήλ Γεωργίου Παπαδάκης, έμπορος, κάτοικος Αθηνών (οδός αριθ.), 5) Θεόδωρος Κων/νου Ρακάς, έμπορος, κάτοικος Αθηνών (οδός αριθ.), 6) Χρήστος Σωτηρίου Ρούφος, έμπορος, κάτοικος Αθηνών (οδός αριθ.) και 7) Μιχαήλ Χαραλάμπους Πέτρογλου, έμπορος, κάτοικος Αθηνών (οδός αριθ.) συμφώνησαν και αποδέχθηκαν τα ακόλουθα:

1) Με το από 14 Απριλίου 1966 ιδιωτικό έγγραφο, που χαρτοσημάνθηκε και δημοσιεύθηκε νόμιμα, καταχωρήθηκε δε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών με αριθμό, οι: 1) ΄ννα σύζυγος Δημητρίου Χατζηπατέρα, 2) Ευγενία σύζυγος Γεωργίου Πασσά, 3) Εμμανουήλ Γεωργίου Παπαδάκης, 4) Θεόδωρος Κων/νου Ρακάς και 5) Χρήστος Σωτηρίου Ρούφος, σύστησαν ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία υπό την επωνυμία ANNA ΧΑΤΖΗΠΑΤΕΡΑ & ΣΙΑ, που είχε έδρα την Αθήνα και σκοπό το χονδρικό και λιανικό εμπόριο, τροφίμων, ποτών, κονσερβών, ειδών ζαχαροπλαστικής και ξηρών καρπών, χρόνο δε διάρκειας είκοσι έτη.

Στη συνέχεια με το από 31 Αυγούστου 1967 ιδιωτικό έγγραφο που καταχωρήθηκε νόμιμα στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών υπ□ αριθ.,

προσλήφθηκε ως έκτο μέλος της εταιρείας ο Μιχαήλ Πέτρογλου, με το από 3 Αυγούστου 1973 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών υπ αριθ. και του Πρωτοδικείου Πειραιώς υπ αριθμ., τροποποιήθηκε και πάλι το καταστατικό της εταιρείας και προσλήφθηκε ως έβδομο μέλος της εταιρείας ο Ιωάννης Π. Πανόπουλος, ενώ συγχρόνως μεταβλήθηκαν τα άρθρα 2ον (σκοπός της εταιρείας), 4ον (έδρα της εταιρείας), 6ον (εταιρικό κεφάλαιο), 7ον (διανομή καθαρών κερδών), 8ον (περί διαχειρίσεως) και 10ον (περί καταγγελίας, αποχωρήσεως κ.λπ. εταίρου).

Με το από 23 Δεκεμβρίου 1974 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Πειραιώς υπ αριθ., τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 4 του καταστατικού (έδρα) της εταιρείας.

Ήδη, δια του παρόντος, οι άνω εταίροι και ομόρρυθμα μέλη της εταιρείας αποφάσισαν τη λύση αυτής λόγω εκπληρώσεως των σκοπών της και μη υπάρξεως περαιτέρω ενδιαφέροντος για τη συνέχισή της. Έτσι θεωρούν οι άνω εταίροι λήξασαν και διαλυθείσαν από 15 Νοεμβρίου 1983 (δέκα πέντε Νοεμβρίου χίλια εννεακόσια ογδόντα τρία) την εν λόγω εταιρεία υπό την επωνυμία ANNA XATZHPIATEPA & ΣΙΑ που έχει δημοσιευθεί στα βιβλία εταιρειών των Πρωτοδικείων Αθηνών και Πειραιώς κατά τα άνω, αναλαμβάνων έκαστος των εταίρων τις υποχρεώσεις του και τις ευθύνες του. Προς τον σκοπόν αυτόν συνέταξαν τον εταιρικών ισολογισμόν, τον οποίον υπέγραψαν δεόντως.

Σε πίστωση των ανωτέρω, έγινε το παρόν συμφωνητικό σε δέκα αντίγραφα, το οποίο βεβαιώθηκε και υπογράφηκε δεόντως και έλαβε έκαστος εταίρος ανά ένα αντίγραφο, δύο κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ένα στο Γ.Ε.ΜΗ. για την κατά νόμον δημοσίευση της λύσεως της εταιρείας και τη διαγραφή της από το Γ.Ε.ΜΗ.

Οι Συμβαλλόμενοι

Φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων στη διάλυση προσωπικής εταιρείας

Σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων που οφείλεται σε περίπτωση διαλύσεως ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας και μεταβιβάσεως των ακινήτων της εταιρείας στους πρώην εταίρους αυτής, το Υπουργείο Οικονομικών παρέχει τις εξής οδηγίες:

«Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1587/50 και του εδαφίου γ της παρ. ΙΑ του άρθρου 4 του ίδιου νόμου, συνάγεται ότι σε περίπτωση διάλυσης ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ο φόρος κατά τη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας της προς τα μέλη της, κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας υπολογίζεται στο τέταρτο του φόρου, που αναλογεί με βάση τον ακέραιο συντελεστή, που ισχύει κατά περίπτωση.

Εξαιρετικά, αν έχει λάβει χώρα εκχώρηση της εταιρικής μερίδας ενός των εταίρων ή μεριδούχων κατά το τελευταίο έτος πριν από τη διάλυση της εταιρείας, ο φόρος μεταβίβασης θα υπολογισθεί επί της αγοραίας αξίας αυτής και με ακέραιο φορολογικό συντελεστή.

Σε περίπτωση που η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή του εμπράγματος επί ακινήτου δικαιώματος, δεν είναι ανάλογη με την εταιρική μερίδα του εταίρου ή μεριδούχου, πρέπει να ερευνάται αν για τη διαφορά καταβλήθηκε αντάλλαγμα. Αν δηλώνεται ή διαπιστώνεται η καταβολή ανταλλάγματος επί της αγοραίας αξίας της διαφοράς, επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο φορολογικό συντελεστή, διαφορετικά η διαφορά αυτή θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς.

Επίσης σύμφωνα με το εδάφιο δ της παρ. ΙΑ του ίδιου άρθρου και νόμου σε περίπτωση απόληψης μερίδων, από αποσυρόμενους εταίρους, από την ακίνητη περιουσία ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με μειωμένο φορολογικό συντελεστή στο τέταρτο του ακεραίου που ισχύει κατά περίπτωση επί της αγοραίας αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή τμήματος αυτού, το οποίο εξέρχεται της εταιρικής περιουσίας.

Αν το αυτοσσίως μεταβιβαζόμενο ακίνητο στον αποσυρόμενο της εταιρείας εταίρο δεν είναι κατ'ανάλογο της εταιρικής του μερίδας, τότε αν για τη διαφορά δηλώνεται ή

διαπιστώνεται ότι καταβλήθηκε αντάλλαγμα οφείλεται φόρος μεταβίβασης με τον ακέραιο συντελεστή, διαφορετικά η διαφορά αυτή θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς.

Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. ΙΑ εδαφ. α του άρθρου 4 του ίδιου νόμου ορίζεται σε αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ συγκυρίων, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται στο τέταρτο του φόρου, που αναλογεί με βάση τον ακέραιο συντελεστή, που ισχύει κατά περίπτωση.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση διάλυσης εταιρείας και μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της δεν υφίσταται διανομή, όπως εσφαλμένα πολλές φορές υποστηρίζεται (ενδεχόμενα εκ του ότι και οι δύο περιπτώσεις υπάγονται σε φόρο με μειωμένο φορολογικό συντελεστή στο τέταρτο του ατέραιου που ισχύει κατά περίπτωση), αλλά μεταβίβαση από το νομικό πρόσωπο της διαλυόμενης εταιρείας στα μέλη της, η οποία θα πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου (ΣΧΕΤ: η απόφαση 1993/1978 του Σ.τ.Ε.).

Συνεπώς, ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταβίβασης κατά τη διάλυση προσωπικής ή περιορισμένης εταιρείας στους εταίρους ή μεριδούχους της ακίνητης περιουσίας της είτε αυτοσίως είτε κατά συγκυριότητα, εφόσον η αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων ή των τμημάτων αυτών είναι ανάλογη με την εταιρική τους μερίδα και δεν έχει λάβει χώρα εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο έτος πριν από τη διάλυση της εταιρείας.

Στην περίπτωση όμως που η ακίνητη περιουσία μεταβιβαστεί κατά συγκυριότητα (ποσοστά εξ αδιαιρέτου) στα μέλη της προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης που διαλύθηκε και επακολούθησε διανομή των ακινήτων, θα οφείλεται και φόρος διανομής».

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτωθι υπογεγραμμένος / η Δαδιάνη Παναγιώτα του Κωνσταντίνου του φοιτητής του Τμήματος..... Πολιτικής και Χρηματοοικονομικής του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του έχει απονείμει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού βμήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Η Ο Δηλώνουσα

Δαδιάνη Παναγιώτα

Ημερομηνία

27/6/2016

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο / Η κάτωθι υπογεγραμμένος / η Μ.Α.Ε.ΟΥ.ΤΗΣ.....Β.Α.Σ.Ι.Λ.Ε.Ι.Θ.Ε. - Ν.Ε.Κ του
.....Ν.Ι.ΚΟΛΛΑΟΥ....., του φοιτητής του Τμήματος.....Λ.Ο.Γ.Ι.Σ.Τ.Ι.Κ.Η.....Κ.Α.Ι.....Χ.Ρ.Η.Μ.Α.Τ.Ω.Δ.Ι.Κ.Α.Ν.Ο.Μ.Ι
του Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ., πριν αναλάβω την εκπόνηση της Πτυχιακής Εργασίας μου, δηλώνω
ότι ενημερώθηκα για τα παρακάτω :

«Η Πτυχιακή Εργασία (Π.Ε) αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο του
συγγραφέα, όσο και του Ιδρύματος και θα πρέπει να έχει μοναδικό χαρακτήρα και πρωτότυπο
περιεχόμενο.

Απαγορεύεται αυστηρά οποιοδήποτε κομμάτι κειμένου της να εμφανίζεται αυτούσιο ή
μεταφρασμένο από κάποια άλλη δημοσιευμένη πηγή. Κάθε τέτοια πράξη αποτελεί προϊόν
λογοκλοπής και εγείρει θέμα Ηθικής Τάξης για τα πνευματικά δικαιώματα του άλλου
συγγραφέα. Αποκλειστικός υπεύθυνος είναι ο συγγραφέας της Π.Ε, ο οποίος φέρει και την
ευθύνη των συνεπειών, ποινικών και άλλων, αυτής της πράξης.

Πέραν των όποιων ποινικών ευθυνών του συγγραφέα, σε περίπτωση που το Ίδρυμα του
έχει απονεμίσει Πτυχίο, αυτό ανακαλείται με απόφαση της Συνέλευσης του Τμήματος. Η
Συνέλευση του Τμήματος με νέα απόφασή της, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, του
αναθέτει εκ νέου την εκπόνηση Π.Ε με άλλο θέμα και διαφορετικό επιβλέποντα καθηγητή. Η
εκπόνηση της εν λόγω Π.Ε πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τουλάχιστον ενός ημερολογιακού
5μήνου από την ημερομηνία ανάθεσής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο
άρθρου 18, παρ. 5 του ισχύοντος Εσωτερικού Κανονισμού.»

Ο Δηλών



Ημερομηνία

27/06/2016