



Πανεπιστήμιο Δυτικής Αττικής

Τμήμα Λογιστικής &
Χρηματοοικονομικής

Πτυχιακή Εργασία

Λογιστικός και φορολογικός σχεδιασμός Ι.Κ.Ε.

ΙΑΣΩΝ ΚΑΣΙΜΑΤΗΣ – Α.Μ. 14400

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΣΠΥΡΙΔΩΝ ΓΚΟΥΜΑΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ

ΙΟΥΝΙΟΣ 2020

Υπεύθυνη Δήλωση Μη Λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα ότι είμαι ο συγγραφέας της παρούσας εργασίας με τίτλο «Λογιστικός και φορολογικός σχεδιασμός Ι.Κ.Ε.» που συντάχθηκε στα πλαίσια της περάτωσης των σπουδών μου και παραδόθηκε το μήνα Δεκέμβριο του 2019. Η αναφερόμενη εργασία δεν αποτελεί αντιγραφή ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν αναφέρονται σαφώς στη βιβλιογραφία, ενώ κάθε εξωτερική βοήθεια, αν υπήρξε, αναγνωρίζεται ρητά. Συμπληρώνω ότι η παρούσα εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά και αποκλειστικά και ότι θα αναλάβω πλήρως τις συνέπειες εάν η εργασία αυτή αποδειχθεί ότι δεν μου ανήκει.

Όνομα:

Κασιμάτης Ιάσων

Ο Υπογράφων:

Ημερομηνία:

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνησή της. Ευχαριστώ θερμά τον επιβλέπων καθηγητή μου, κύριο Σπυρίδων Γκούμα, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε αναθέτοντάς μου το παρόν θέμα, την καθοδήγηση και τις υποδείξεις του. Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω την Αγγελική Δήμου, Υποψήφια Διδάκτωρ του Τμήματος Μηχανικών Οικονομίας και Διοίκησης του Πανεπιστημίου Αιγαίου, για τις πολύτιμες συμβουλές της. Τέλος, θα ήθελα εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένειά μου για τη στήριξη τους στη διάρκεια των σπουδών μου.

Περίληψη

Σε αυτήν την εργασία παρουσιάζεται η δομή των Ι.Κ.Ε., αλλά και ο λόγος επιλογής τους αντί άλλων μορφών εταιρείας. Η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει φορολογικά και νομικά στοιχεία, συγκριτικά γραφήματα, παραδείγματα και συγκεντρωτικούς πίνακες. Κατά συνέπεια, ο σκοπός της εκπόνησης της εργασίας στοχεύει στο να δημιουργήσει για τον αναγνώστη μία ευρεία εικόνα των Ι.Κ.Ε. εταιρειών, παραθέτοντας όλα όσα πρέπει να ληφθούν υπόψη.

Abstract

The purpose of the paper is not only to analyze and understand the structure of Private Company (P.C.), but also the reason for choosing them instead of other forms of companies. This analysis will include tax and legal data, comparative charts, examples and aggregates. Consequently, the purpose of the work is to create for the reader a broad picture of P.C. companies, listing all that must be taken into account.

Περιεχόμενα

Υπεύθυνη Δήλωση Μη Λογοκλοπής.....	i
Ευχαριστίες	ii
Περίληψη	iii
Abstract	iii
Περιεχόμενα.....	iv
Εισαγωγή.....	1
Κεφάλαιο 1. Νομικές Μορφές Εταιρειών.....	2
1.1. Ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.)	2
1.2. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	2
1.3. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.).....	3
1.4. Ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.)	3
Κεφάλαιο 2. Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)	4
2.1. Ορισμός – Εισαγωγικά Στοιχεία	4
2.2. Ίδρυση των Ι.Κ.Ε.	6
2.3. Το εταιρικό κεφάλαιο.....	7
Κεφάλαιο 3. Λογιστικός Σχεδιασμός Ι.Κ.Ε.	9
3.1. Θεωρητικά Στοιχεία	9
3.2. Λογιστικό Σενάριο	10
Κεφάλαιο 4. Φορολογικός Σχεδιασμός Ι.Κ.Ε.	25
4.1. Η έννοια της φορολογίας.....	25
4.2. Φορολογία – Ι.Κ.Ε.	26
Κεφάλαιο 5. Μετατροπή μορφής εταιρίας.....	31
Κεφάλαιο 6. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. με άλλες μορφές εταιρειών	33
6.1. Σύγκριση Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. & Ατομικής Επιχείρησης.....	33
6.2. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. με Ε.Π.Ε.	35
6.3. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. & Ο.Ε.	38

Κεφάλαιο 7. Συμπεράσματα	40
Βιβλιογραφία.....	41
Παράρτημα.....	42

Κατάλογος Πινάκων & Εικόνων

Πίνακας 1. Ποσοστά νεοσύστατων εταιρειών με βάση τη νομική μορφή της εταιρείας	5
Πίνακας 2. Σύγκριση ατομικής επιχείρησης & Ι.Κ.Ε.	34
Πίνακας 3. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. & Ε.Π.Ε. όσον αφορά το κατασταστικό.....	36
Πίνακας 4. Οι διαχειριστές στις Ε.Π.Ε. και τις Ι.Κ.Ε.	36
Πίνακας 5. Συγκριτικός Πίνακας Φόρων ΟΕ - ΙΚΕ	39
Εικόνα 1. Ποσοστό Ι.Κ.Ε. επί των νεοσύστατων εταιρειών στην Ελλάδα τη χρονική περίοδο 2012 – 2018.....	5
Εικόνα 2. Καθαρές ιδρύσεις Ι.Κ.Ε. σε σύγκριση με όλες τις άλλες μορφές εταιρειών (2011-2016)..	6
Εικόνα 3. Ίδρυση Ε.Π.Ε. & Ι.Κ.Ε. (2011 – 2019)	38

Εισαγωγή

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) είναι μια σχετικά νέα νομική μορφή εταιρείας. Οι λόγοι που συνέδραμαν στη θέσπισή της είχαν ως στόχο την ανάπτυξη και την ανταγωνιστικότητα, ενώ κρίθηκε αναγκαίο να δοθεί έμφαση στη μείωση της γραφειοκρατίας και των νομικών διαδικασιών. Η παρούσα εργασία εστιάζει στο λογιστικό και φορολογικό σχεδιασμό των Ι.Κ.Ε. και έχει την ακόλουθη δομή:

- Αρχικά καταγράφονται οι βασικές νομικές μορφές και τα είδη των εταιρειών, ώστε να δοθεί το κατάλληλο πλαίσιο σύγκρισης με τις μορφές αυτές.
- Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα σημαντικότερα στοιχεία των Ι.Κ.Ε. (ορισμός, βασικό νομικό πλαίσιο, κ.λπ.)
- Ακολουθεί το κύριο μέρος της εργασίας που αφορά το λογιστικό και φορολογικό σχεδιασμό των Ι.Κ.Ε., ενώ δίνονται και συγκεκριμένα παραδείγματα Ι.Κ.Ε..
- Έπεται η ανάλυση για μετατροπή άλλης νομικής μορφής εταιρείας σε Ι.Κ.Ε. , καθώς και η σύγκριση μεταξύ μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. και ατομικής επιχείρησης.
- Τέλος, καταγράφονται τα συμπεράσματα σχετικά με τα προαναφερθέντα.

Κεφάλαιο 1. Νομικές Μορφές Εταιρειών

Με τον όρο «εταιρεία» εννοείται οποιαδήποτε ένωση προσώπων και στοχεύει στην πραγματοποίηση κοινών σκοπών, οι οποίοι όμως σε καμιά περίπτωση δεν αντιτίθενται στο νόμο ή τα χρηστά ήθη. Άρα, μια εταιρεία δε χρειάζεται να έχει εμπορικό σκοπό και να επιδιώκει κέρδη, εκτός κι αν από τη δραστηριότητά της ή εξ' ορισμού χαρακτηρίζεται ως εμπορική. Η κυριότερη διάκριση των εταιριών γίνεται σε κεφαλαιουχικές, όπως η ανώνυμη εταιρεία και η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, και σε προσωπικές, όπως η αστική, η αφανής, η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρεία. Τα ιδρύματα, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και η κοινωνία του Αστικού Κώδικα δε θεωρούνται εταιρείες.

1.1. Ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε.)

Η ΑΕ ρυθμίζεται από το νόμο 2190/1920 και αποτελεί μια από τις ευρέως διαδεδομένες μορφές εταιρειών. Είναι αμιγώς κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, ενώ η ίδια εταιρεία διαχειρίζεται τα χρέη και την περιουσία της. Έχει πάντα εμπορικό χαρακτήρα, ενώ διέπεται από αυστηρούς όρους δημοσιότητας. Για τη σύστασή της απαιτείται ελάχιστο κεφάλαιο (24.000 €), το οποίο διαιρείται σε μετοχές. Για να συσταθεί νόμιμα μια Α.Ε. απαιτείται καταστατικό, δημοσίευση στο ΦΕΚ, καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και άδεια λειτουργίας από την αρμόδια αρχή αν το κεφάλαιο υπερβαίνει τα 3 εκατομμύρια ευρώ. Η Α.Ε. μπορεί να είναι και μονοπρόσωπη. Η νομική καθοδήγηση για τη σύσταση και τη λειτουργικότητα μίας Α.Ε. κρίνεται αναγκαία, ιδίως δε για ζητήματα που ανακύπτουν σχετικά με τη συγκρότηση και τους καταστατικούς κανόνες που διέπουν τη Γενική Συνέλευση και το Διοικητικό Συμβούλιο αυτής, ενώ ιδιαίτερη μέριμνα πρέπει να δοθεί στη φορολογική αντιμετώπιση του νομικού προσώπου, των μετόχων και των μελών του Διοικητικού του Συμβουλίου [1].

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

Η ΕΠΕ ρυθμίζεται από το νόμο 3190/1955 και αποτελεί μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα και ορισμένα προσωπικά στοιχεία. Για τα χρέη της ευθύνεται απεριόριστα μόνο η περιουσία της, ενώ θεωρείται πάντα εμπορική εταιρεία. Απαιτεί σαφώς μικρότερο ελάχιστο κεφάλαιο για τη σύστασή της σε σχέση με την ΑΕ (4.500 €), το οποίο καταμερίζεται σε μερίδια. Μια ΕΠΕ δεν υπόκειται σε κρατικό έλεγχο, σε αντίθεση με τις ΑΕ.

1.3. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

Μια ΟΕ είναι προσωπική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, στην οποία υπάρχουν τουλάχιστον δυο εταίροι με απεριόριστη ευθύνη, πέρα από την εταιρική περιουσία, και ο καθένας ξεχωριστά με την προσωπική του περιουσία για τα χρέη της. Η ΟΕ χαρακτηρίζεται εμπορική, εφόσον η συνηθισμένη της δραστηριότητα είναι εμπορική και όχι εξ ορισμού, ενώ για τη σύστασή της απαιτούνται διατυπώσεις δημοσιότητας και καταστατικό.

1.4. Ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.)

Μια ΕΕ είναι η προσωπική εταιρεία με νομική προσωπικότητα στην οποία συνυπάρχουν υποχρεωτικά δύο είδη εταίρων: οι ομόρρυθμοι, για τους οποίους ισχύουν ό,τι προβλέπεται για τους εταίρους της ομόρρυθμης εταιρείας, και οι ετερόρρυθμοι. Οι ετερόρρυθμοι εταίροι είναι ίσοι προς τους ομόρρυθμους όσον αφορά τις εσωτερικές σχέσεις της εταιρίας (συμμετοχή στα κέρδη, εισφορές, κλπ), ευθύνονται όμως για τα χρέη της μόνο μέχρι την αξία της εισφοράς τους στη χειρότερη περίπτωση. Απαγορεύεται όμως να εκπροσωπούν την εταιρία καθώς και να περιλαμβάνεται το όνομα τους στην επωνυμία της. Αν παραβιαστούν οι απαγορεύσεις αυτές τότε ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται σαν ομόρρυθμος. Κατά τα λοιπά (σύσταση, φορολογία, εμπορική ιδιότητα, κλπ) ισχύει ότι και για τις ομόρρυθμες εταιρίες.

Κεφάλαιο 2. Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)

2.1. Ορισμός – Εισαγωγικά Στοιχεία

Η ΙΚΕ ως νομική μορφή εταιρείας είναι αποτέλεσμα των ευρύτερων προσπαθειών στήριξης των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων της χώρας και της προώθησης της επιχειρηματικότητας. Η εισαγωγή της ανακοινώθηκε την 11^η του Απρίλη 2012 στο ΦΕΚ Α 86 με τον νόμο 4072/2012, ενώ την 29^η του Μαΐου 2013 ανακοινώθηκε στο ΦΕΚ Α 120 με τον νόμο 4155/2013 μια τροποποίηση του νόμου 4072/2012. Η Ι.Κ.Ε. αποτελεί μια εξέλιξη των ΕΠΕ και είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα και για τα χρέη της ευθύνεται με την περιουσία της (εξαιρούνται οι εγγυητικές εισφορές). Είναι πάντα εμπορική, ορισμένες όμως δραστηριότητες εξαιρούνται από το πεδίο της (τραπεζικές, ασφαλιστικές, αθλητικές κ.α.).

Χαρακτηρίζεται από τα εξής στοιχεία:

- ✓ Το ελάχιστο κεφάλαιο για τη σύστασή της είναι 1 €.
- ✓ Το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε μερίδια (εισφορά του κάθε εταίρου).
- ✓ Η εισφορά μπορεί να είναι κεφαλαιακή, εξωκεφαλαιακή ή εγγυητική.
- ✓ Έχει ορισμένη διάρκεια (12 χρόνια, εκτός αν οριστεί διαφορετικά).
- ✓ Έχει δύο όργανα διοίκησης, τη Γενική Συνέλευση εταίρων και το Διαχειριστή.

Για τη σύσταση της Ι.Κ.Ε απαιτείται απλό ιδιωτικό έγγραφο (καταστατικό), το οποίο κατατίθεται σε «Υπηρεσίες Μιας Στάσης» και η δημοσιότητα πραγματοποιείται στην ιστοσελίδα του Γενικού Εμπορικού Μητρώου και όχι σε Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, που μπορεί να είναι και μονοπρόσωπη, είναι δυνατό να συσταθεί με ταχείες διαδικασίες (θεωρητικά σε μια μέρα), ενώ για τη φορολόγηση της ισχύει ό,τι και για τις Ε.Π.Ε [2].

Το 2012, που αποτέλεσε τη χρονιά θέσπισης των Ι.Κ.Ε., το ποσοστό τους στις ενάρξεις ήταν το 5% των ενάρξεων. Το επόμενο έτος 2013, ανέβηκε στο 29%. Ο επιχειρηματικός κόσμος κατάλαβε πως αυτή η μορφή εταιρείας μπορεί να εξυπηρετήσει καλύτερα τους επιχειρηματικούς σκοπούς του. Τα επόμενα χρόνια επιβεβαίωσαν την άνοδο των ενάρξεων και την καθιέρωση σαν την κύρια μορφή εταιρείας. Φτάνοντας στο 2018, όπου το 55% των συστάσεων νέων εταιρειών ήταν ΙΚΕ. Πάνω από τις μισές εταιρείες επιλέγονται με αυτή την μορφή.

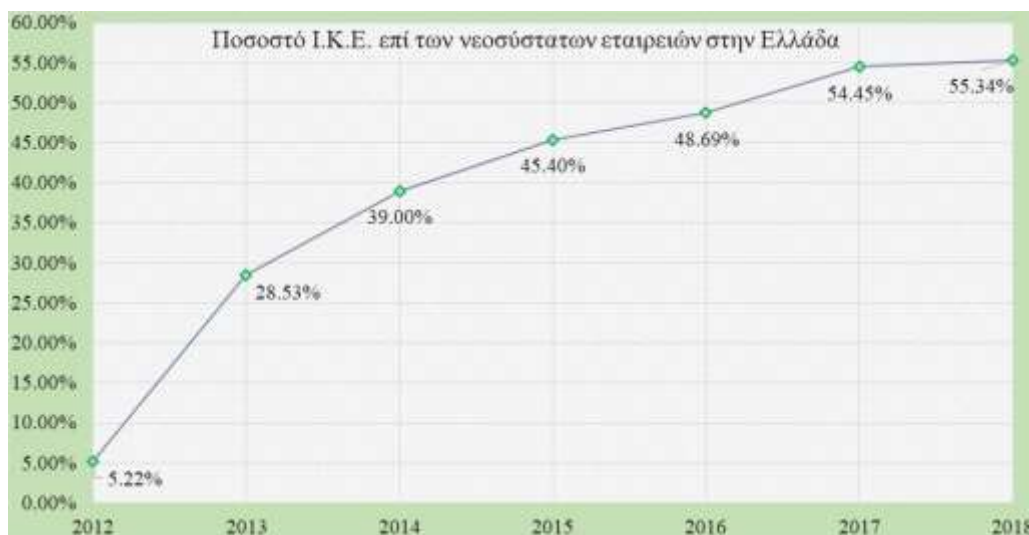
Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται πώς αυξήθηκαν τα ποσοστά ίδρυσης των Ι.Κ.Ε σε σχέση με τις άλλες μορφές εταιρειών.

Πίνακας 1. Ποσοστά νεοσύστατων εταιρειών με βάση τη νομική μορφή της εταιρείας

Έτος	Ι.Κ.Ε.	Ε.Π.Ε.	Α.Ε.	Ο.Ε.	Ε.Ε.
2012	5.22 %	21.91 %	8.15 %	43.86 %	20.85 %
2013	28.53 %	12.84 %	8.10 %	35.66 %	14.85 %
2014	39 %	7.15 %	6.62 %	32.91 %	14.24 %
2015	45.40 %	5.16 %	6.46 %	29.55 %	13.42 %
2016	48.69 %	4 %	6.14 %	27.85 %	13.31 %
2017	54.45 %	2.45 %	5.24 %	22.82 %	15.02 %
2018	55.34 %	1.92 %	4.31 %	22.49 %	15.92 %

Πηγή: <https://m.naftemporiki.gr/story/1458749/xarakteristika-kai-pleonektimata-ton-ike>

Στο παρακάτω ιστόγραμμα αποτυπώνεται η εξέλιξη του ποσοστού των Ι.Κ.Ε. επί των νεοσύστατων εταιρειών στην Ελλάδα, ενώ στην Εικόνα 2 φαίνονται ξεκάθαρα οι διαφορές σε απόλυτους αριθμούς.



Εικόνα 1. Ποσοστό Ι.Κ.Ε. επί των νεοσύστατων εταιρειών στην Ελλάδα τη χρονική περίοδο 2012 – 2018



Εικόνα 2. Καθαρές ιδρύσεις Ι.Κ.Ε. σε σύγκριση με όλες τις άλλες μορφές εταιρειών (2011-2016) (Πηγή: ΓΕΜΗ, Σεπτέμβρης 2017)

2.2. Ίδρυση των Ι.Κ.Ε.

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία δύναται να ιδρυθεί είτε από ένα είτε περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώ η πράξη για την σύσταση της Ι.Κ.Ε είναι δυνατόν να καταρτιστεί μέσω ενός ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου, το οποίο πρέπει να περιέχεται στο καταστατικό. Στο καταστατικό συμπεριλαμβάνονται όλα τα απαραίτητα προσωπικά στοιχεία των εταίρων. Σαφώς αναφέρονται η εταιρική επωνυμία, η έδρα και ο σκοπός της εταιρίας, καθώς και η ιδιότητα της εταιρίας ως ιδιωτική κεφαλαιουχική. Έπειτα, γίνεται αναφορά στις εισφορές των εταίρων κατά κατηγορία εισφορών και στην αξία τους.

Επίσης, το καταστατικό αναγράφει το συνολικό αριθμό των εταιρικών μεριδίων, τον αρχικό αριθμό των μεριδίων κάθε εταίρου και το είδος της εισφοράς που εκπροσωπούν τα μερίδια αυτά. Είναι απαραίτητο να αναφέρονται ο τρόπος διαχείρισης κα εκπροσώπησης της εταιρίας, όπως και η διάρκειά της. Πρότυπη μορφή ενός καταστατικού δίνεται στο παράρτημα της εργασίας. Μπορεί αν υπάρχουν και ειδικότερες συμφωνίες μεταξύ των εταίρων. Αυτές καταχωρούνται στο καταστατικό και έχουν μεγάλη ισχύ, εφόσον είναι νομότυπες. Για να συσταθεί μια Ι.Κ.Ε., εγγράφεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο [3].

Η σύσταση μιας Ι.Κ.Ε. καθίσταται άκυρη στις εξής περιπτώσεις:

- ✓ Παράλειψη βασικών στοιχείων.
- ✓ Οι σκοποί της εταιρείας δε συνάδουν με τους νόμους.

- ✓ Οι ιδρυτές της εταιρίας δεν είχαν δικαιοπρακτική ικανότητα κατά τη διάρκεια συγγραφής του καταστατικού.

2.3. Το εταιρικό κεφάλαιο

Με τη σύσταση της εταιρείας, καταβάλλεται ολόκληρο το εταιρικό κεφάλαιο και κατανέμεται σε ισότιμα εταιρικά μερίδια. Ο αριθμός αυτών μπορεί να αλλάξει, ενώ υπάρχει η δυνατότητα ένα μερίδιο να κατέχεται από περισσότερους εταίρους και να εκπροσωπείται από ένα κοινό πρόσωπο προς όλους.

Η εταιρεία δεν μπορεί να αποκτήσει ίδια μερίδια, που προκύπτουν από εισφορές των εταίρων σε διαφορετικές μορφές. Πιο συγκεκριμένα, κεφαλαιακές εισφορές σχετίζονται με την καταβολή κεφαλαίων. Η αύξηση ή η μείωση των εταιρικών μεριδίων κεφαλαιακών εισφορών, είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί μόνο με αντίστοιχη αύξηση ή μείωση του κεφαλαίου, καθώς επίσης και με μηδενισμό του κεφαλαίου του, ενώ στην περίπτωση εκείνη που δεν υπάρξει ολοσχερής καταβολής του κεφαλαίου, τότε πραγματοποιείται αφαίρεση του μη καταβεβληθέντος κεφαλαίου από το ορισμένο κεφάλαιο σύστασης, ενώ αντίστοιχα πραγματοποιείται και ακύρωση των εταιρικών μεριδίων που το εκπροσωπούν.

Από την άλλη πλευρά, οι εξωκεφαλαιακές εισφορές περιλαμβάνουν ένα σύνολο απαιτήσεων, οι οποίες πηγάζουν από την ανάληψη της υποχρέωσης εκτέλεσης συγκεκριμένων εργασιών ή εκτέλεσης παροχής υπηρεσιών. Όσον αφορά την εκτέλεση αυτή, αυτή είναι δυνατόν να είναι είτε ορισμένου χρόνου είτε αορίστου χρόνου, ενώ είναι σημαντικό να αναφερθεί, ότι θα πρέπει όμως να ορίζονται οι παροχές αυτές στο καταστατικό. Όταν η εξωκεφαλαιακή εισφορά δεν ολοκληρωθεί ή ακυρωθεί το εταιρικό μερίδιο που αντιπροσωπεύει, ο κάτοχος του εταιρικού μεριδίου υποχρεούται να καταβάλλει σε μετρητά το τμήμα των παροχών που δεν εκτέλεσε. (Δούλης, 2012)

Αντίστοιχα, οι εγγυητικές εισφορές προσδίδουν στον εταίρο μια ιδιαίτερα σημαντική ευθύνη έναντι των τρίτων, σχετικά με το ύψος των χρεών της εταιρίας μέχρι και το ποσό, το οποίο θα οριστεί από το καταστατικό της. Ειδικότερα, μέσω της παροχής εγγυητικής εισφοράς, ο εταίρος θεωρείται ότι έχει πραγματοποιήσει υπεύθυνη δήλωση, η οποία δείχνει ότι είναι σε θέση, αλλά και θα προσπαθήσει με οποιονδήποτε τρόπο και οποιαδήποτε στιγμή παραστεί ανάγκη, να προχωρήσει στην τακτοποίηση των χρεών της εταιρίας μέχρι το ποσό εκείνο που έχει οριστεί. Όσον αφορά το ύψος κάθε εγγυητικής εισφοράς αυτό ανέρχεται έως το 75% του ποσού της ευθύνης και αν έχουν την ευθύνη περισσότεροι του ενός εταίροι, ευθύνονται εις ολόκληρο. Η ευθύνη υφίσταται «άμεσα» και «πρωτογενώς» έναντι των δανειστών, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν αγωγή ευθέως κατά του εταίρου.

Αν ακυρωθούν ή εκποιηθούν εταιρικά μερίδια εγγυητικών εισφορών, η ευθύνη εξακολουθεί να βαρύνει τον εταίρο που τα κατείχε, ενώ εταίρος που κατέβαλε εγγυητική εισφορά και έχει τακτοποιήσει εταιρικό χρέος, χάνει το δικαίωμα αναγωγής κατά της εταιρίας. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συνοδεύουν τα εταιρικά μερίδια είναι ίσα, ανεξάρτητα από το είδος της εισφοράς που αντιπροσωπεύουν. Κάθε εταίρος που έχει μερίδια από εξωκεφαλαιακή ή εγγυητική εισφορά, έχει το δικαίωμα να εξαγοράσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις εισφορές αυτές.

Η εξαγορά γίνεται με τη μετατροπή των μεριδίων εξωκεφαλαιακής ή εγγυητικής εισφοράς, σε μερίδια κεφαλαιακής εισφοράς. Πρακτικά, η εξαγορά παίρνει τη μορφή αύξησης κεφαλαίου. Όσον αφορά τις εξωκεφαλαιακές εισφορές, αυτές θα πρέπει να καταβληθούν με ποσά τα οποία θα είναι ίσα με την αξία εισφοράς, ενώ όσον αφορά το κομμάτι της εγγυητικής εισφοράς, το ύψος της θα πρέπει να αντιστοιχεί στο πλήρες ποσό της ευθύνης που αντιπροσώπευε. Τα εταιρικά μερίδια μπορούν να μεταβιβαστούν και η μεταβίβαση γίνεται με έγγραφο, το οποίο υπογράφεται από τον μεταβιβάζοντα και τον αποκτώντα. [2].

Κεφάλαιο 3. Λογιστικός Σχεδιασμός Ι.Κ.Ε.

3.1. Θεωρητικά Στοιχεία

Στο λογιστικό σχεδιασμό των Ι.Κ.Ε. εφαρμόζεται το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο παρακολουθούνται τα τηρούμενα αρχεία με ανάλυση όλων των ειδών συναλλαγών. Το κεφάλαιο μιας Ι.Κ.Ε. αποτελείται από τρεις διακριτές κατηγορίες εισφορών, τις κεφαλαιουχικές, τις εξωκεφαλαιακές και τις εγγυητικές, καθεμιά από τις οποίες υπόκειται σε διαφορετικό λογιστικό σχεδιασμό.

Ο τρόπος απεικόνισης των εξωκεφαλαιακών και εγγυητικών εισφορών καθορίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών και το Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας. Στις απεικονίσεις αυτές, η κατά το καταστατικό αποτίμηση καταχωρείται σε λογαριασμούς ιδίων κεφαλαίων. Στις κεφαλαιουχικές εισφορές ακολουθείται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο συνιστά ένα σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών. Μέσω αυτού τυποποιούνται οι τηρούμενοι λογαριασμοί των οικονομικών μονάδων της χώρας, η αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων.

Αναφορικά με τη συγκρότηση και τις μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου, ενδείκνυται η χρήση των εξής λογαριασμών:

- **18.20** Οφειλόμενες παροχές από εγγυητικές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.
- **18.25** Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων.
- **33.03** Εταίροι Ι.Κ.Ε. – λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου
- **33.04** Εταίροι Ι.Κ.Ε.
- **40.10** Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.
- **40.15** Καταβεβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.
- **40.20** Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.
- **40.25** Καταβεβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.
- **40.30** Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε. με εταιρικά μερίδια
- **40.31** Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε. χωρίς εταιρικά μερίδια

- **40.35** Καταβεβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε. με εταιρικά μερίδια
- **40.36** Καταβεβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε. χωρίς εταιρικά μερίδια
- **41.20** Αποθεματικό από μείωση κεφαλαίου Ι.Κ.Ε.
- **53.25** Αξία εταιρικών μεριδίων κεφαλαιακών εισφορών τους προς απόδοση ή κάλυψη ζημιών ή προς σχηματισμό αποθεματικού.

3.2. Λογιστικό Σενάριο

Στην παρούσα ενότητα αναπτύσσεται ένα λογιστικό σενάριο κατ'αναλογία των βιβλιογραφικών αναφορών [4] και [3].

Θεωρούμε τη σύσταση μιας Ι.Κ.Ε. με όνομα «Company Ι.Κ.Ε.» από δυο εταίρους, τον εταίρο «Χ» και τον εταίρο «Ψ».

Έστω τα εξής δεδομένα:

- Αρχικό κεφάλαιο 15.000
- Συμμετοχή «Χ»: 30 % ή 4500 €
- Συμμετοχή «Ψ»: 70 % ή 10.500 €

Λαμβάνοντας υπόψη ότι 1 ευρώ αντιστοιχεί σε ένα εταιρικό μερίδιο (αναλογία 1 προς 1), ο πρώτος εταίρος έχει 4.500 μερίδια, ενώ ο δεύτερος διαθέτει 10.500 μερίδια.

Κεφαλαιακές Εισφορές

Όσον αφορά τις εγγραφές καλύψεων και καταβολής κεφαλαιακών εισφορών, ισχύουν τα ακόλουθα σημεία.

1. -----

X. 33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Εταίροι Ι.Κ.Ε.

33.03.00 Εταίροι «Company I.K.E.»

33.03.00.0001 Εταίρος «X» 4.500,00

33.03.00.0002 Εταίρος «Ψ» 10.500,00

Π. 40 Κεφάλαιο

40.10 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων I.K.E.

40.10.00 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company I.K.E.»

40.10.00.0001 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «X» 4.500,00

40.10.00.0002 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

2. ----- Κάλυψη Εταιρικού Κεφαλαίου ως Άρθρο ... Καταστατικού I.K.E. -----

X. 33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Εταίροι I.K.E.

33.03.00 Εταίροι «Company I.K.E.»

33.03.00.0001 Εταίρος «X» 4.500,00

33.03.00.0002 Εταίρος «Ψ» 10.500,00

Π. 33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Εταίροι I.K.E.

33.03.00 Εταίροι «Company I.K.E.»

33.03.00.0001 Εταίρος «X» 4.500,00

33.03.00.0002 Εταίρος «Ψ» 10.500,00

3. ----- Απαίτηση εταιρείας προς εταίρους για καταβολή κεφαλαίου -----

X.38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.03 Καταθέσεις όψεως «Company I.K.E.» 15.000,00

Π. 33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Εταίροι I.K.E.

33.04.00 Εταίροι «Company I.K.E.»

33.04.00.0001 Εταίρος «X» 4.500,00

33.04 .00.0002 Εταίρος «Ψ» 10.500,00

4. ----- Καταβολή Κεφαλαιακών εισφορών -----

X.40 Κεφάλαιο

40.10 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων I.K.E.

40.10.00 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company I.K.E.»

40.10.00.0001 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «X» 4.500,00

40.10.00.0002 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

Π. 40 Κεφάλαιο

40.15 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων I.K.E.

40.15.00 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company I.K.E.»

40.15.00.0001 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «X» 4.500,00

40.15.00.0002 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

Παρατηρείται πλήρης αντιστοιχία από το 40.10 στο 40.15. Μάλιστα, ο λογαριασμός 40.15 εμφανίζεται στον ισολογισμό στη θέση ΑΙ1 του παθητικού του υποδείγματος ισολογισμού, ενώ ο λογαριασμός 40.10 εισάγεται στη θέση ΑΙ2 στο ίδιο υπόδειγμα.

Έστω ότι ο εταίρος «Χ» καλύπτει τα μερίδια που του αντιστοιχούν ενώ ο εταίρος «Ψ» καλύπτει το 60 % του ποσού, ήτοι 6300 μερίδια. Ο διαχειριστής πρέπει να προβεί σε μείωση του κεφαλαίου και ακύρωση των μεριδίων που αντιστοιχούν στο ποσό που δεν καταβλήθηκε.

1. -----

Χ. 38 Χρηματικά Διαθέσιμα

38.03 Καταθέσεις όψεως «Company I.K.E.»	10.800,00
---	-----------

Π. 33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Εταίροι I.K.E.

33.04.0 Εταίροι «Company I.K.E.»

33.04.00.0001 Εταίρος «Χ»	4.500,00
---------------------------	----------

33.04.00.0002 Εταίρος «Ψ»	10.500,00
---------------------------	-----------

2. ----- Καταβολή Κεφαλαιακών εισφορών -----

Χ.40 Κεφάλαιο

40.10 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων I.K.E.

40.10.00 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company I.K.E.»

40.10.00.0002 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ»	4.200,00
--	----------

Π. 33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Εταίροι I.K.E.

33.04.00 Εταίροι «Company I.K.E.»

33.04.00.0002 Εταίρος «Ψ»	4.200,00
---------------------------	----------

3. ----- Μείωση του κεφαλαίου και ακύρωση των μεριδίων λόγω μη καταβολής του κεφαλαίου -----

X.40 Κεφάλαιο

40.10 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.

40.10.00 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company Ι.Κ.Ε.»

40.10.00.0001 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Χ» 4.500,00

40.10.00.0002 Οφειλόμενες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 6.300,00

Π. 40 Κεφάλαιο

40.15 Καταβεβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων Ι.Κ.Ε.

40.15.00 Καταβεβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company Ι.Κ.Ε.»

40.15.00.0001 Καταβεβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Χ» 4.500,00

40.15.00.0002 Καταβεβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 6.300,00

Στο σημείο αυτό τονίζεται και πάλι η απόλυτη αντιστοιχία μεταξύ του 40.10 και του 40.15.

Εξωκεφαλαιακές Εισφορές

Έστω ότι στην «Company Ι.Κ.Ε.» ο εταίρος «Ψ» συμμετέχει με εξωκεφαλαιακές εισφορές αξίας 10.500 €. Ισχύει και πάλι η αναλογία «1 προς 1» για τα ευρώ και τα εταιρικά μερίδια. Οι εγγραφές κάλυψης και καταβολής των εισφορών καταγράφονται με τον εξής τρόπο:

1. -----

X. 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.20 Οφειλόμενες παροχές από εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

18.20.00 Οφειλόμενες παροχές από εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

18.20.00.0002 Οφειλόμενες παροχές από εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

Π. 40 Κεφάλαιο

40.20 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.20.00 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.20.00.0002 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

Οι λογαριασμοί 18.20 και 40.20 εμφανίζονται στις θέσεις ΓΠΠ-8 και Α15 του ενεργητικού και παθητικού του υποδείγματος Ισολογισμού. Θεωρούμε το σενάριο, όπου ο εταίρος «Ψ» μετέχει με 10.500 εξωκεφαλαιακές εισφορές, όντας υποχρεωμένος να παρέχει τεχνικές υπηρεσίες μη αμειβόμενος για ορισμένο χρονικό διάστημα. Μετά τη συμπλήρωση του διαστήματος αυτού, οι εγγραφές καταγράφονται ως εξής:

2. -----Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου ως άρθρο..... καταστατικού ΙΚΕ -----

X. 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

61.00 Αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση

61.00.02 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών

61.00.02.0000 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών 10.500,00

Π. 40 Κεφάλαιο

40.20 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.20.00 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.20.00.0002 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

3.----- Εκπλήρωση παροχής υπηρεσιών -----

X . 40 Κεφάλαιο

40.20 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.20.00 Οφειλόμενες εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.20.00.0002 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

Π.40 Κεφάλαιο

40.25 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.25.00 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.25.00.0002 Καταβλ εξωκ εισφορές εταίρου «Ψ» 10.500,00

Τονίζεται η ισόποση μεταφορά από τον 40.20 στον 40.25. Λαμβάνουν χώρα οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές με την αξία των ακυρούμενων ή εκποιούμενων αναγκαστικώς εταιρικών μεριδίων στις εξής περιπτώσεις:

- Ακύρωση μεριδίων, τα οποία παραπέμπουν σε μη παρασχεθείσα εισφορά (άρθρο 78§3)
- Ακύρωση λόγω εξόδου εταίρου
- Ακύρωση λόγω αποκλεισμού εταίρου
- Αναγκαστική εκποίηση (άρθρο 78§4)

λογαριασμός 40.25 εμφανίζεται στον ισολογισμό στην θέση ΑΙ4 του παθητικού του υποδείγματος ισολογισμού.

Εγγυητικές Εισφορές

Έστω ότι με την ίδρυση της «Company ΙΚΕ» ο εταίρος «Ψ» αναλαμβάνει εγγυητική εισφορά 15.000€. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, το 75% αντιστοιχεί στα εταιρικά μερίδια, ενώ για το υπόλοιπο δεν χορηγείται κανένα μερίδιο. Ο εν λόγω εταίρος επιλέγει την καταβολή των εταιρικών χρεών στον δανειστή «Ζ».

Άρα, η λογιστικοποίηση των εισφορών αυτών πραγματοποιείται ως εξής:

1. -----

X. 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.25 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

18.25.00 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορών εταίρων «Company ΙΚΕ»

18.25.00.0002 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000 €

Π. 40 Κεφάλαιο

40.30 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ με εταιρικά μερίδια

40.30.00 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» με εταιρικά μερίδια

40.30.00.0002 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» με εταιρικά μερίδια 11.250 €

40.31 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ χωρίς εταιρικά μερίδια

40.31.00 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» χωρίς μερίδια

40.31.00.0002 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» χωρίς μερίδια 3.750 €

2.---- Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου με εγγυητικές εισφορές ως άρθρο ... Καταστατικού ΙΚΕ -----

X. 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.35 Καταβλημένες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

18.35.00 Καταβλημένες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

18.35.00.0002 Καταβλημένες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000,00

Π. 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.25 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

18.25.00 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

18.25.00.0002 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000,00

Ο λογαριασμός 18.35 κλείνει με χρέωση του προμηθευτή 50* ή του 53*

3. -----

X. 40 Κεφάλαιο

40.30 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ με εταιρικά μερίδια

40.30.00 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» με εταιρικά μερίδια

40.30.00.0002 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» με μερίδια 11.250 €

Π. 40 Κεφάλαιο

40.35 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ με εταιρικά μερίδια

40.35.00 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» με εταιρικά μερίδια

40.35.00.0002 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» με εταιρικά μερίδια 11.250

4. ----- Μεταφορά λογαριασμού 40.30 στον 40.35-----

X. 40 Κεφάλαιο

40.31 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ χωρίς εταιρικά μερίδια

40.31.00 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» χωρίς εταιρικά μερίδια

40.31.00.0002 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» χωρίς εταιρικά μερίδια 3.750 €

Π. 40 Κεφάλαιο

40.36 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ χωρίς εταιρικά μερίδια

40.36.00 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» χωρίς εταιρικά μερίδια

40.36.00.0002 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» χωρίς εταιρικά μερίδια 3.750 €

Μεταφορά λογαριασμού 40.31 στον 40.36. Οι λογαριασμοί 40.35 και 40.25 εμφανίζονται στον Ισολογισμό στις θέσεις Α-Ι- 8 και Α-Ι-9 αντίστοιχα του παθητικού.

Εξαγορά Εξωκεφαλαικών Εισφορών

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 82 αναφέρεται: «ο εταίρος έχει δικαίωμα να εξαγοράσει τις υποχρεώσεις, που έχει αναλάβει από εξωκεφαλαιακή ή εγγυητική εισφορά μετατρέποντας τα μερίδιά του σε μερίδια κεφαλαιακής εισφοράς καταβάλλοντας στην εταιρεία υπό μορφή αύξησης κεφαλαίου, για μεν την εξωκεφαλαιακή εισφορά ποσό ίσο με την αξία της εισφοράς του, όπως ορίστηκε στο καταστατικό, για δε την εγγυητική εισφορά το πλήρες ποσό της ευθύνης του. Αν οι υποχρεώσεις αυτές έχουν εν μέρει εκπληρωθεί, το καταβλητέο ποσό ορίζεται από την εταιρεία αναλογικά».

Εν συνεχεία των παραπάνω πρακτικών εφαρμογών, υποθέτουμε ότι ο εταίρος «Ψ» συμμετέχει με εξωκεφαλαιακές εισφορές αξίας 15.000€ και επιλέγει την μετατροπή των μεριδίων σε μερίδια κεφαλαιακής εισφοράς.

Έτσι, η λογιστική απεικόνιση αυτής της περίπτωσης θα διενεργηθεί ως εξής:

1. -----

X. 38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00* Ταμείο ή 38.03* Καταθέσεις όψεως 15.000,00

Π. 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.20 Οφειλόμενες παροχές από εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

18.20.00 Οφειλόμενες παροχές από εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

18.20.00.0002 Οφειλόμενες παροχές από εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000

----- Εξαγορά εξωκεφαλαιακών εισφορών εταίρων -----

X. 40 Κεφάλαιο

40.20 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

.20.00 Οφειλόμενες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.20.00.0002 Οφειλ εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000

Π. 40 Κεφάλαιο

40.25 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.25.00 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.25.00.0002 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000

3. ----- Μεταφορά των εταιρικών μεριδίων από τον 40.20 στον 40.25 λόγω εξαγοράς -----

X. 40 Κεφάλαιο

40.25 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.25.00 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.25.00.00002 Καταβλημένες εξωκεφαλαιακές εισφορές εταίρου «ΒΗΤΑ» 15.000

Π. 40 κεφάλαιο

40.15 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.15.00 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.15.00.0002 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 15.000

----- Μετατροπή εξωκεφαλαιακών εισφορών σε κεφαλαιακές -----

Εξαγορά Εγγυητικών Εισφορών

Σε συνέχεια της προηγούμενης υποενότητας, θεωρούμε τώρα ότι ο «Ψ» αναλαμβάνει την καταβολή των 1000 € για τα χρέη της εταιρίας,

Βασισμένοι στο άρθρο της προηγούμενης πρακτικής εφαρμογής, υποθέτουμε ότι αυτή τη φορά ο εταίρος «ΒΗΤΑ» έχει αναλάβει την υποχρέωση να καταβάλει για τα χρέη της εταιρίας το ποσό των 1.000 ευρώ, που αντιστοιχούν σε 750 εταιρικά μερίδια. Επιθυμώντας να εξαγοράσει τις παραπάνω εγγυητικές εισφορές, προκύπτουν οι εξής λογιστικές εγγραφές.

1. -----

X . 38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο ή 38.03* Καταθέσεις όψεως 1000,00*

Π. 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.25 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

18.25.00 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

18.25.00.0002 Οφειλόμενες εισφορές από εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» 1000,00

2.-----Εξαγορά εγγυητικών εισφορών με άμεση καταβολή μετρητών-----

X. 40 Κεφάλαιο

40.30 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ με εταιρικά μερίδια

40.30.00 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» με εταιρικά μερίδια

40.30.00.0002 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» με εταιρικά μερίδια 750

Π. 40 Κεφάλαιο

40.35 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ με εταιρικά μερίδια

40.35.00 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταιρών «Company ΙΚΕ» με εταιρικά μερίδια

40.35.00.0002 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταιρού «Ψ» με εταιρικά μερίδια 750

3. ----- *Μεταφορά των εταιρικών μεριδίων από τον 40.30 στον 40.35 λόγω εξαγοράς*----

X. 40 Κεφάλαιο

40.31 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταιρών ΙΚΕ χωρίς εταιρικά μερίδια

40.31.00 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταιρών «Company ΙΚΕ» χωρίς εταιρικά μερίδια

40.31.00.0002 Οφειλόμενες εγγυητικές εισφορές εταιρού «Ψ» χωρίς εταιρικά μερίδια 250

Π. 40 Κεφάλαιο

40.36 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταιρών ΙΚΕ χωρίς εταιρικά μερίδια

40.36.00 Καταβλ εγγυητικές εισφορές εταιρών «Company ΙΚΕ» χωρίς εταιρικά μερίδια

40.36.00.0002 Καταβλ εγγυητικές εισφ εταιρού «Ψ» χωρίς εταιρικά μερίδια 250,00

4.----- *Μεταφορά από τον 40.31 στον 40.36 λόγω εξαγοράς* -----

X. 40 Κεφάλαιο

40.35 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταιρών ΙΚΕ με εταιρικά μερίδια

40.35.00 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταιρών «Company ΙΚΕ» με εταιρικά μερίδια

40.35.00.0002 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταιρού «Ψ» με εταιρικά μερίδια 750

Π. 40 Κεφάλαιο

40.15 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταιρών ΙΚΕ

40.15.00 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταιρών «Company ΙΚΕ»

40.15.00.0002 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ»

750

5. ----- Μετατροπή εγγυητικών εισφορών σε κεφαλαιακές -----

X.40 Κεφάλαιο

40.36 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων ΙΚΕ χωρίς εταιρικά μερίδια

40.36.00 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ» χωρίς εταιρικά μερίδια

40.36.00.0002 Καταβλημένες εγγυητικές εισφορές εταίρου «Ψ» χωρίς εταιρικά μερίδια 250,00

Π. 41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων

41.11 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση εταιρικά μερίδια υπέρ το άρτιο 250,00

----- Μετατροπή εγγυητικών εισφορών σε κεφαλαιακές-----

Οι λογιστικές εγγραφές εξαγοράς των εγγυητικών εισφορών και μετατροπής τους σε κεφαλαιακές διαφοροποιούνται λόγω του ότι στον εταίρο, που εισφέρει εγγυητική εισφορά για το 25% της εισφοράς του δεν του χορηγούνται εταιρικά μερίδια και ενδείκνυται ο λογιστικός χειρισμός να είναι ανάλογος με εκείνον της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο στην ΑΕ, με τον οποίο προσομοιάζει.

Μείωση Κεφαλαίων λόγω Ακύρωσης Μεριδίων προς Απόδοση

Έστω ένα διαφορετικό σενάριο, δηλαδή ότι εταίροι της «Company ΙΚΕ», έπειτα από κοινή απόφαση αποφασίζουν την μείωση των κεφαλαιακών μεριδίων του εταίρου «Ψ» κατά 500,00 ευρώ από τα αρχικά 4.500 €. Η λογιστική απεικόνιση θα διενεργηθεί ως εξής:

1. -----

X. 40 Κεφάλαιο

40.15 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων ΙΚΕ

40.15.00 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρων «Company ΙΚΕ»

40.15.00.0002 Καταβλημένες κεφαλαιακές εισφορές εταίρου «Ψ» 4.500 €

Π. 53 Πιστωτές Διάφοροι

53.25 Εταίροι ΙΚΕ – Αξία εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών τους προς απόδοση

53.25.00 Εταίροι «Company ΙΚΕ» -Αξία εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών τους προς απόδοση

53.25.00.0002 Εταίρος «Ψ» -Αξία εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών προς απόδοση 4000

2. ----- Μείωση κεφαλαίου για απόδοση αντίστοιχων εισφορών στους δικαιούχους-----

Χ. 53 Πιστωτές Διάφοροι

53.25 Εταίροι ΙΚΕ – Αξία εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών τους προς απόδοση

53.25.00 Εταίροι «ΕΛΛΑΣ ΙΚΕ» -Αξία εταιρικά μερίδια προς απόδοση

53.25.00.0002 Εταίρος «Ψ»-Αξία εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών προς απόδοση

Π. 38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00* Ταμείο ή 38.03* Καταθέσεις όψεως 4000,00

Απόδοση των εισφορών στον εταίρο «Ψ»

Μείωση Κεφαλαίου για Αποσβέσεις ή Σχηματισμό Αποθεματικού

Σύμφωνα με το άρθρο 91 του Ν4072/2012, η μείωση του κεφαλαίου της ΙΚΕ γίνεται με ακύρωση των υφιστάμενων μεριδίων, που αντιστοιχούν σε κεφαλαιακές εισφορές. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται είτε για την απόσβεση (κάλυψη) ζημιών ή για σχηματισμό αποθεματικού. Για την απόσβεση ζημιάς, μειώνεται η ονομαστική αξία όλων των εταιρικών μεριδίων, που αντιστοιχούν σε κεφαλαιακές εισφορές με την προϋπόθεση ότι η απομένουσα μετά τη μείωση ονομαστική αξία τους δεν θα είναι μικρότερη του ενός ευρώ.

Κεφάλαιο 4. Φορολογικός Σχεδιασμός Ι.Κ.Ε.

4.1. Η έννοια της φορολογίας

Ένα φορολογικό σύστημα διέπεται από συγκεκριμένους κανόνες και νομοθετικά αξιώματα, με στόχο τη βέλτιστη οικονομική αποδοτικότητα και φορολογική δικαιοσύνη. Οι παράμετροι που καθορίζουν τους εν λόγω κανόνες είναι οι ακόλουθες:

- Φοροδοτική ικανότητα ενός ατόμου
- Ο διαφορισμός της φορολογητέας ύλης
- Η καθολικότητα του φόρου
- Η αποφυγή της διπλής φορολογίας
- Η αναλογικότητα ή προοδευτικότητα του φόρου

Στη συνέχεια διατυπώνονται οι ακόλουθοι κανόνες που έχουν καθολική ισχύ, και φυσικά ανάγονται και στις Ι.Κ.Ε.

- Κανόνας Φορολογικής Δικαιοσύνης και Ισότητας

Το άρθρο 4 (παράγραφος 5) του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζει σαφώς ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη, αναλόγως πόσο μπορούν να συμβάλλουν. Επομένως διασαφηνίζεται η αρχή νομικής και φορολογικής ισότητας των πολιτών.

- Κανόνας της βεβαιότητας του φόρου

Το άρθρο 78 του Ελληνικού Συντάγματος αναγνωρίζει ότι η έννοια του φόρου έγκειται στη βεβαιότητα και όχι στην αυθαιρεσία. Ο χρόνος, ο τόπος και το ποσό πληρωμής είναι πλήρως ορισμένα με τρόπο ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει σαφώς τις υποχρεώσεις του.

- Κανόνας της προσφορότητας ή καταλληλότητας του φόρου

Είναι υποχρεωτική η τήρηση των αρχών χρηστής διοίκησης, έτσι ώστε να προστατεύονται οι πολίτες από πράξεις και διοικητικά σφάλματα ή λανθασμένη εφαρμογή των κανόνων δικαίου από τους αρμόδιους φορείς. Έτσι ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με βολικό τρόπο και σε εύλογο χρόνο.

- Κανόνας της οικονομικότητας του φόρου

Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να ελαχιστοποιείται η διαφορά του ποσού που καταβάλλεται από τους πολίτες και του ποσού που εισπράττει το Κράτος. Με άλλα λόγια, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σύμφωνα με την οικονομική αρχή.

4.2. Φορολογία – Ι.Κ.Ε.

Φορολογία Εισοδήματος

Τα νομικά πρόσωπα, όπως και οι νομικές οντότητες, πρέπει να υποβάλλουν δήλωση όλων των αποκτηθέντων εισοδημάτων στη Φορολογική Διοίκηση. Η υποβολή είναι υποχρεωτική ακόμα και αν τα εισοδήματα απαλλάσσονται ή φορολογούνται αυτοτελώς. Άρα, οι Ι.Κ.Ε. ανήκουν σε αυτήν την κατηγορία, βάσει του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών για το σύστημα τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Βάσει του άρθρου Ν4172/2013, ως φόρος εισοδήματος ορίζεται ο φόρος που επιβάλλεται κάθε χρόνο επί των καθαρών κερδών, που προκύπτουν εντός ή εκτός Ελλάδας από κάθε νομικό πρόσωπο ή οντότητα. Για τον υπολογισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά έσοδα των συναλλαγών, από τα οποία αφαιρούνται οι επιχειρηματικές δαπάνες, οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων. Στις επιχειρηματικές συναλλαγές εντάσσονται τα έσοδα πωλήσεων από το ενεργητικό της επιχείρησης και το προϊόν εκκαθάρισής της.

Ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης αποτελεί τη βάση υπολογισμού του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, που συντάσσεται βάσει του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Αν εφαρμόζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην επιχείρηση, το κέρδος υπολογίζεται βάσει του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης. Η δήλωση τα τελευταία χρόνια καταβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Ο φόρος προκύπτει από το εισόδημα του προηγούμενου οικονομικού έτους (1^η Ιανουαρίου – 31^η Δεκεμβρίου) και καθιερώνεται η αρχή του ετήσιου της φορολογίας.

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία, από φορολογικής άποψης, κατατάσσεται μαζί με τις ΑΕ και τις ΕΠΕ. Ισχύουν οι ίδιες νομοθεσίες, φορολογούνται με τα ίδια ποσοστά και έχουν σχεδόν τις ίδιες φορολογικές υποχρεώσεις. Συγκρινόμενη με μια εταιρία με απλογραφικό σύστημα, π.χ. ΟΕ ή ΕΕ, η Ι.Κ.Ε. διαθέτει το πλεονέκτημα στη μη επιβάρυνση των ασφαλιστικών εισφορών. Υστερεί βέβαια ως προς το φόρο μερισμάτων. Τελικά, η συνολική φορολογική επιβάρυνση είναι μεγαλύτερη για την ΙΚΕ σε σχέση με μία απλογραφικού τύπου εταιρία [5].

Αφορολόγητα Αποθεματικά

Βάσει του άρθρου 99§2 (περίπτωση Α' του Ν. 4446/2016 προς αντικατάσταση της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν. 4173/2013) σημειώνεται ότι σε περίπτωση διανομής κερδών χωρίς καταβλημένο φόρο εισοδήματος ή κεφαλαιοποίησης, το ποσό διανομής ή κεφαλαιοποίησης φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ασχέτως αν υπάρχουν φορολογικές ζημιές. Η νέα αυτή διάταξη έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη, που αρχίζουν από την 1η του μηνός Ιανουαρίου και μετά.

Αυτοτελής Φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες

Στο άρθρο 12§1 του Ν2238/94 ορίζεται ότι υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος οι αποκτούμενοι τόκοι από νομικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως υπηκοότητας και τόπου διαμονής ή έδρας τους. Σημασία έχει να προκύπτουν στην Ελλάδα από οποιοσδήποτε καταθέσεις, στις οποίες ανήκουν και οι πιστωτικές καταθέσεις σε τράπεζα ή ταμιευτήριο, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων αλλά και τα ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν. 3746/1957 (ΦΕΚ 173Α).

Ο φόρος υπολογίζεται επί των τόκων με συντελεστή 15%. Ο εν λόγω φόρος παρακρατείται από τον οφειλέτη στη διάρκεια του εκτοκισμού της κατάθεσης ή από τον καταβάλλον των τόκων κατά την εξαγορά των τοκομεριδίων. Όταν παρακρατείται ο φόρος, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 101.

Ο παραπάνω φόρος ανήκει στα έσοδα του οικονομικού έτους, βάσει του οποίου υπολογίστηκαν οι τόκοι. Φυσικά βεβαιώνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δωδέκατου μήνα του έτους και αποδίδεται άπαξ μετά καταβολής στο δημόσιο, η οποία συνοδεύεται από την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 15 ημέρες από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν.

Ομοίως, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους που προέκυψαν από εθνικά δάνεια, που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1^η Ιανουαρίου 1997 και μετά. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 7,50% στο ποσό των τόκων, οι οποίοι προκύπτουν από την επένδυση και προεισπράττεται κατά την έκδοσή τους, εξαντλώντας την φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Συμπληρωματικός Φόρος

Όταν τα εισοδήματα της Ι.Κ.Ε. περιέχουν εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό του εν λόγω εισοδήματος υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο με αναλογικό συντελεστής 1,5 %, ο οποίος αυξάνεται σε 3 % και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα, στα οποία γίνεται χρήση ως κατοικίες. Τονίζεται ότι ο συμπληρωματικός αυτός φόρος δεν μπορεί να υπερβεί τον συντελεστή φορολογίας 29%. Από το συνολικό φόρο που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:

- Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε
- Ο φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται.

Προκαταβολή Φόρου

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει βεβαίωση ποσού όσο το 100 % του φόρου με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας και τους προβλεπόμενους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης. Αυτό προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο, που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Το ποσοστό αυτό έχει ισχύ για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01.01.2016 και έπειτα, σύμφωνα με τον Ν. 4336/2016 (ΦΕΚ Α' 94). Για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 το ποσοστό αυτό κυμαίνονταν στο 55% και στο 75% αντίστοιχα. Για τα νέα νομικά πρόσωπα τα τρία (3) πρώτα χρόνια λειτουργίας τους, το ποσό της προκαταβολής περιορίζεται κατά το μισό.

Φορολογικές Υποχρεώσεις

Όλες οι εταιρείες, που τηρούν διπλογραφικά, οφείλουν να καταθέσουν δηλώσεις ΦΠΑ κάθε μήνα με καταληκτική ημερομηνία την τελευταία εργάσιμη αυτού. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης αυτής, υποβάλλεται πρόστιμο ως και 500 €. Στην περίπτωση που είναι χρεωστικό, δίνεται η δυνατότητα πληρωμής μέχρι την τελευταία εργάσιμη, αλλιώς το ποσό αυτό τοκίζεται με προσαύξηση 0,75 %.

Οι εταιρίες που διατηρούν συναλλαγές με το εξωτερικό πρέπει να υποβάλλουν τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων και παραδόσεων μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET, για συναλλαγές που αφορούν τον προηγούμενο μήνα, ανεξαρτήτως ΑΦΜ. Αυτό πρέπει να γίνει μέχρι την 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά.

Εκτός του ανακεφαλαιωτικού πίνακα, οι επιχειρήσεις που διαμορφώνουν αφίξεις 150.000€ και αποστολές 90.000€ έχουν και μια επιπλέον υποχρέωση. Πρέπει να δηλωθούν στην instrastat σύμφωνα με τον νέο κανονισμό που έχει ανακοινώσει η Ελληνική Στατιστική Υπηρεσία, μέσω της ηλεκτρονικής διεύθυνσης της μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την λήξη της περιόδου που αφορά.

Τέλος Επιτηδεύματος

Τέλος επιτηδεύματος είναι ένα από τα πολλά είδη έκτακτου φόρου, που επιβάλλεται σε όλους τους επαγγελματίες. Θεσπίστηκε ως ένας κατώτατος φόρος, που πρέπει να πληρωθεί από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας. Το ποσό αυτό κυμαίνεται από 600 έως 1.000 ευρώ και εξαρτάται από το είδος και την περιοχή, που εδρεύει η επιχείρηση. Πέντε χρόνια από την έναρξη της δραστηριότητας, προβλέπεται η απαλλαγή από αυτόν φόρο. Συγκεκριμένα:

- Τα νομικά πρόσωπα με εμπορική επιχείρηση και έδρα σε μέρη με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους υπόκεινται σε τέλος επιτηδεύματος 800€. Για τις πόλεις με περισσότερους από 200.000 κατοίκους το ποσό ανεβαίνει στα 1.000€.
- Για κάθε επιπλέον υποκατάστημα 600€ αντιστοιχεί στο καθένα.

Ασφάλιση Μελών και Διαχειριστών ΙΚΕ - Φορολόγηση Ασφαλιστικών Εισφορών

Η Ι.Κ.Ε. υπόκειται σε υποχρεωτική ασφάλιση βάσει της αρμόδιας νομοθεσίας. Εκεί υπάγεται το σύνολο των διαχειριστών της εταιρείας, όπως ορίζονται από το καταστατικό και με την απόφαση των εταίρων. Στις μονοπρόσωπες Ι.Κ.Ε. είναι αυτονόητο ότι ασφαλίζεται ο μοναδικός εταίρος της εταιρείας.

Τονίζεται ότι στις περιπτώσεις που οι εταίροι δεν είναι διαχειριστές της εταιρείας, δύνανται να μην ασφαλιστούν στον ΟΑΕΕ, δηλαδή έχουμε περίπτωση προαιρετικής ασφάλισης όπως προκύπτει από την αναθεώρηση του νόμου 4072/2012.

Η σύσταση των παραπάνω εταιρειών πραγματοποιείται μέσω των υπηρεσιών μιας Στάσης, σύμφωνα με το νόμο 3853/2010, ο οποίος εισήχθη με το άρθρο του Ν4072/2012. Τονίζεται πως υπάρχουν διαφοροποιήσεις σε ορισμένα σημεία στη διαδικασία σύστασης επιχειρήσεων, όπως ορίζεται από την Κ1-802/23.03.2011 ΚΥΑ και την καταχώρησή της στο Γ.ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΜΕΡΙΔΙΑΗ. Η σημαντικότερη διαφορά έγκειται στην εντολή για σύσταση των άλλων μορφών εταιρειών, καθώς δεν περιλαμβάνεται η αίτηση για τη χορήγηση αντιγράφων για την ασφαλιστική ενημερότητα των εταίρων από τους φορείς ΙΚΑ – ΕΤΑΜ και ΟΑΕΕ. Βέβαια, λαμβάνεται υπόψη ότι ποτέ δεν υπάγεται στις αρμοδιότητες

της Υπηρεσίας Μίας Στάσης η έκδοση πιστοποιητικού ασφαλιστικής ενημερότητας για τους εταίρους που επιθυμούν την ίδρυση μιας Ι.Κ.Ε.

Αντίθετα, η αίτηση εγγραφής των εταίρων στους αρμόδιους ασφαλιστικούς οργανισμούς αντικαθίσταται με αίτηση για αποστολή ανακοίνωσης προς τους αρμόδιους κατά περίπτωση ασφαλιστικούς οργανισμούς της σύστασης της Ι.Κ.Ε. Υπάρχει και η δυνατότητα αποστολής των στοιχείων των εταίρων και των διαχειριστών στους αρμόδιους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Άρα, η Υπηρεσία Μίας Στάσης πρέπει να προβεί στην αποστολή των σχετικών ανακοινώσεων σχετικά με τη σύσταση της εταιρίας και σχετικά με τα στοιχεία των διαχειριστών της στον οργανισμό.

Άρα καθίσταται σαφές ότι η σύσταση της Ι.Κ.Ε. δεν εμπίπτει στο άρθρο 7 της ΚΥΑ Κ1-802/23.03.2011, δηλαδή η Υπηρεσία Μίας Στάσης μπορεί να προχωρήσει στη σύσταση της Ι.Κ.Ε., χωρίς να απαιτείται έλεγχος ασφαλιστικής ενημερότητας των εταίρων.

Σημειώνεται ότι το δικαίωμα εγγραφής του ΟΑΕΕ δεν εισπράττεται από την Υπηρεσία Μίας Στάσης, καθώς το άρθρο 7 της ΚΥΑ Κ1-802/23.3.2011 δεν είναι εφαρμόσιμο στην περίπτωση σύστασης μιας Ι.Κ.Ε, με αποτέλεσμα το δικαίωμα εγγραφής να εισπράττεται από τις Υπηρεσίες του Οργανισμού κατά την εγγραφή των υποχρεωτικά υπακτών φυσικών προσώπων στα Μητρώα Ασφαλισμένων του Οργανισμού (διαχειριστή ή διαχειριστών Ι.Κ.Ε.) ή εναλλακτικά των εταίρων που ασφαλίζονται προαιρετικά.

Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Στην περίπτωση που οι εταίροι λάβουν αμοιβή από την εταιρία, ασκώντας ταυτόχρονα ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ οι ασφαλιστικές τους εισφορές είναι κάτι το οποίο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των ατομικών δραστηριοτήτων τους. Στις περιπτώσεις που δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την ΙΚΕ θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών των εταίρων αποτελούν εκπιπτόμενες από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες [6].

Κεφάλαιο 5. Μετατροπή μορφής εταιρίας

Μια εταιρία έχει τη δυνατότητα μετατροπής σε Ι.Κ.Ε. (ή αντίστροφα) με κοινή απόφαση των μετόχων/εταίρων όπως προβλέπει η διαδικασία λύσης της προκείμενης μορφής, αλλά αυτό έχει συνέπειες στο λογιστικό και φορολογικό σχεδιασμό.

Σύμφωνα με τη παράγραφο 5 του άρθρου 16 σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των Ι.Κ.Ε., διασαφηνίζεται πως οι νόμοι με κίνητρα για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων περιλαμβάνουν και τις Ι.Κ.Ε. Παράλληλα, με τις διατάξεις της 11^{ης} παραγράφου του άρθρου 5 καθίσταται σαφές ότι οι ισχύουσες διατάξεις εταιριών Π.Ε. εφαρμόζονται και στις Ι.Κ.Ε.

Παράλληλα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 106 και 107 του Ν. 4072/2012 προβλέπεται η διαδικασία μετατροπής Ι.Κ.Ε. σε άλλη μορφή και αντίστροφα, ενώ ορίζεται ότι σε αυτές τις μετατροπές η νομική προσωπικότητα δεν επηρεάζεται χωρίς διάλυση της εταιρίας προς μετατροπή.

Για να μετατραπεί μια Ι.Κ.Ε. σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρεία, πρέπει να έχει προηγηθεί η εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της μετατρεπόμενης Ι.Κ.Ε. βάσει του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 . Σε περίπτωση που το εταιρικό κεφάλαιο της νέας εταιρείας υπολείπεται του ελαχίστου ορίου κεφαλαίου που προβλέπεται από το νόμο για τη μορφή της, η διαφορά πρέπει να καλύπτεται με νέες εισφορές.

Για να μετατραπούν εταιρείες Ε.Π.Ε. σε Ι.Κ.Ε., υπάρχει το άρθρο 120 του Ν. 4072/2012. Σύμφωνα με αυτό, μέχρι τέλος του 2013 υφιστάμενες ΕΠΕ μπορούν να μετατραπούν σε ΙΚΕ κατά το άρθρο 107 του ίδιου νόμου. Αυτό γίνεται για να διευκολυνθεί η συγκεκριμένη μετατροπή, αλλά απαιτεί τη σύμφωνη γνώμη της γενικής συνέλευσης. Συγκεκριμένα η απόφαση λαμβάνεται είτε με πλειοψηφία τουλάχιστον των 2/3 του συνολικού αριθμού των εταίρων, αρκεί να εκπροσωπούν τα 2/3 του όλου εταιρικού κεφαλαίου, είτε με πλειοψηφία τουλάχιστον των 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου. Ρήτρες που καθορίζουν μεγαλύτερα ποσοστά πλειοψηφίας δεν ισχύουν σε τέτοιες αποφάσεις.

Τονίζεται ότι υπάρχει ενθάρρυνση, ώστε να μετατραπούν Ε.Π.Ε. σε Ι.Κ.Ε. σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Ν. 4072/2012. Ως το τέλος του 2013 δε χρειάζεται η πλειοψηφία του 75 % των εταίρων που εκπροσωπούν το 75 % του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά ισχύει το μειωμένο ποσοστό που αναφέρεται παραπάνω. Ο νέος νόμος αναιρεί ουσιαστικά την παράγραφο 1 του άρθρου 44 του Ν.3190/1955. Επομένως συμπεραίνεται πως κατόπιν της λήξης της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 120 του Ν. 4072/2012 , οι υφιστάμενες ΕΠΕ έχουν και πάλι τη δυνατότητα μετατροπής σε Ι.Κ.Ε. Και πάλι ισχύει το άρθρο 107 του ίδιου νόμου, που ορίζει τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις που ισχύουν για τη μετατροπή οποιασδήποτε μορφής εταιρίας σε ΙΚΕ.

Επίσης, ο ισολογισμός που συντάσσεται για τις ανάγκες της εκτίμησης δεν παράγει φορολογικό αποτέλεσμα. Οπότε, δεν είναι υποχρεωτική η υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τη μετατρεπόμενη εταιρεία. Ο ισολογισμός που συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστική περιόδου πρέπει να περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των διενεργούμενων πράξεων της αρχικής και τελικής εταιρείας. Η φορολογία του ολικού εισοδήματος λαμβάνει χώρα στο όνομα της αρχικής εταιρείας στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου με τη δήλωση φόρου εισοδήματος (σχετ. οι ΠΟΛ. 1255/8.9.2000 και ΠΟΛ. 1083/15.6.2009 εγκύκλιοι).

Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρίας με απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., της οποίας τα αποτελέσματά προσδιορίζονται λογιστικά, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Σημειώνεται πως στην περίπτωση αυτή πρέπει να συνταχθεί απογραφή κατά το χρόνο μετατροπής, η εξαγωγή λογιστικού αποτελέσματος της μετατρεπόμενης εταιρίας και η μεταφορά του στα βιβλία της προερχόμενης από τη μετατροπή εταιρίας.

Αναφορικά με την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων κατά τις ανωτέρω μετατροπές εφαρμόζεται η εγκύκλιος υπ' αριθμόν Κ2-5371/31.7.2013 του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Ισχύει ρητά ότι με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 106 του Ν. 4072/2012 , αλλά και με την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 11 του Ν. 4155/2013, η εκτίμηση από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 απαιτείται μόνο στις περιπτώσεις μετατροπής ΙΚΕ σε ΑΕ ή ΕΠΕ. Άρα, δεν απαιτείται εκτίμηση της μετατρεπόμενης εταιρίας από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 κατά τη διαδικασία μετατροπής άλλης εταιρικής μορφής σε ΙΚΕ, με τις διατάξεις του άρθρου 107 του Ν. 4072/2012 .

Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο έγινε επίσης δεκτό ότι αν η διαδικασία μετατροπής γίνεται με την παράλληλη χρήση των διατάξεων αναπτυξιακού νόμου (ενδεικτικά, Ν.Δ. 1297/1972, Ν. 2166/1993), όσον αφορά στην αποτίμηση της αξίας ή τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας της μετατρεπόμενης σε ΙΚΕ εταιρίας, εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις αυτών των νόμων [7] [8].

Κεφάλαιο 6. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. με άλλες μορφές εταιρειών

6.1. Σύγκριση Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. & Ατομικής Επιχείρησης

Σε περίπτωση απουσίας δεύτερου εταίρου, μπορεί και πάλι να συσταθεί Ι.Κ.Ε., αυτήν τη φορά μονοπρόσωπη, αν και μέχρι τώρα είθισται η σύσταση ατομικής επιχείρησης. Στο παρόν κεφάλαιο συγκρίνονται αυτές οι δυο μορφές, εστιάζοντας στο θέμα του φορολογικού σχεδιασμού.

Μονοπρόσωπη ΙΚΕ

Το βασικότερο πλεονέκτημα των ΙΚΕ είναι ότι για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία με την περιουσία της. Αυτό σημαίνει ότι ο μοναδικός εταίρος είναι κατοχυρωμένος νομικά σε περίπτωση νομικών κωλυμάτων. Με άλλα λόγια, θεωρείται νομικό πρόσωπο, ακόμα και αν είναι μόνος του. Αντίθετα, σε μια ατομική επιχείρηση ο επιχειρηματίας ευθύνεται ολοκληρωτικά και αποκλειστικά με την περιουσία του. Επίσης, για τη σύσταση ή η τροποποίηση καταστατικού, δεν απαιτείται η παρουσία συμβολαιογράφου ή η δημοσίευση σε ΦΕΚ. Επίσης, σε μια Ι.Κ.Ε. εύκολα προστίθενται και άλλοι εταίροι όπως αναφέρθηκε παραπάνω.

Ατομική επιχείρηση

Το μεγάλο πλεονέκτημα της ατομικής επιχείρησης βρίσκεται στο χαμηλό κόστος λειτουργίας. Ο ελεύθερος επαγγελματίας έχει μικρό κόστος σύστασης και πολύ χαμηλό κόστος μηνιαίας συντήρησης όσον αφορά στα πάγια και σταθερά έξοδα. Για τη λογιστική υποστήριξη μιας σχετικά απλής ατομικής επιχείρησης, το μηνιαίο κόστος κυμαίνεται μεταξύ 50,00€ έως 150,00€. Για τη λογιστική υποστήριξη μιας απλής εταιρίας ΙΚΕ, το μηνιαίο κόστος κυμαίνεται μεταξύ 250,00 έως 1000,00 €, αφού στην περίπτωση των Ι.Κ.Ε. χρειάζεται ισολογισμός και υπογραφή από λογιστή Α τάξης.

Δεύτερο σοβαρό πλεονέκτημα της ατομικής έναντι της ΙΚΕ, είναι η ευελιξία. Κάθε μεταβολή δραστηριότητας, αλλαγή ΚΑΔ, αλλαγή έδρας κλπ, γίνεται ενημερώνοντας τον ΕΦΚΑ και το μητρώο της αντίστοιχης εφορίας. Στην ΙΚΕ χρειάζεται τροποποίηση καταστατικού με ότι αυτό συνεπάγεται και στη συνέχεια ενημέρωση όλων των φορέων με το νέο καταστατικό. Επίσης δεν απαιτείται ελάχιστο υποχρεωτικό κεφάλαιο κατά την σύσταση της ατομικής επιχείρησης.

Αξίζει να σημειωθεί και η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για νέους ελεύθερους επαγγελματίες. Για μικρές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με συνολικά ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως 10.000€, δίνεται η δυνατότητα απαλλαγής από το καθεστώς ΦΠΑ. Η ατομική επιχείρηση μπορεί να έχει έδρα την οικία του επιχειρηματία, αρκεί να μην κάνει εμπόριο και να μην βρίσκεται στις εξαιρέσεις που

χρειάζονται ξεχωριστή έδρα. Ακόμη, υπάρχει η απαλλαγή για το τέλος επιτηδεύματος και κατάταξη στην χαμηλότερη κλίμακα ΕΦΚΑ για τα πρώτα 5 χρόνια. Με τις πρόσφατες αλλαγές, το ποσοστό φορολόγησης για τις ατομικές επιχειρήσεις που δηλώνουν καθαρά κέρδη έως 10.000€ είναι μόλις 9%. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται συνοπτικά η σύγκριση ατομικής επιχείρησης και μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. όσον αφορά λογιστικά και φορολογικά θέματα.

Πίνακας 2. Σύγκριση ατομικής επιχείρησης & Ι.Κ.Ε.

	Ατομική Επιχείρηση	Μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε.
Συντελεστής φορολογίας	0 – 10.000€ 9 % 10.000 -20.000€ 22% 20.000 – 30.000 28% 30.000 – 40.000 36% Υπερβάλλον 44%	24 % ανεξαρτήτου ύψους κερδών
Τέλος επιτηδεύματος (Εξαρτάται από τον πληθυσμό της έδρας)	650,00 € (Απαλλαγή για τα πρώτα 5 έτη)	800,00 – 1000,00 €
Βιβλία	Β' απλογραφικά	Γ' διπλογραφικά
Προκαταβολή φόρου	95% (50% τα πρώτα 3 έτη)	95% (50% τα πρώτα 3 έτη)
Φόρος Διανομής Μερισμάτων	Δεν έχει	5%
Συντελεστής σχηματισμού τακτικού αποθεματικού επί των κερδών μετά φόρων	Δεν έχει	5%. Το ποσοστό των κερδών που θα γίνει διανομή αποφασίζεται από τους εταίρους
Μηνιαία λογιστική υποστήριξη	50,00-300,00€	250,00-1000,00€
Σύνταξη και Δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων	Όχι	Επιβάλλεται
Υποχρέωση απογραφής	Όχι	Ναι
Διοίκηση – Λήψη αποφάσεων	Ο επιχειρηματίας	Συνέλευση των εταίρων
Διάρκεια Λειτουργίας	Έως το θάνατο του επιχειρηματία	Ορισμένου χρόνου (12 έτη εκτός εάν ορίζεται κάτι άλλο στο καταστατικό)
Ελάχιστο υποχρεωτικό Κεφάλαιο	Δεν απαιτείται κεφάλαιο	Τουλάχιστον ένα (1) ευρώ ή εργασία
Ευθύνη Εταίρων	Απεριόριστη – Και με την προσωπική τους περιουσία	Ευθύνη έχει η ΙΚΕ. Οι εταίροι μέχρι το ύψος των εισφορών τους
Υποχρεωτική Ασφάλιση στον ΕΦΚΑ	Ναι	Μόνο οι διαχειριστές

Εισφορές σε είδος	Όχι	Ναι
Χαμηλότερη κατηγορία ΕΦΚΑ	220€, ενώ για τα πρώτα 5 χρόνια είναι 136€	220€, ενώ για τα πρώτα 5 χρόνια είναι 136€
Ετήσιο Κόστος ΓΕΜΗ	30,00 €	100,00 €
Μεταβολή δραστηριότητας	Ενημέρωση σε ΕΦΚΑ και μητρώο εφορίας	Τροποποίηση καταστατικού και υποβολή σε ΓΕΜΗ
Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου	Δεν έχει	1%
Τήρηση και παρακολούθηση ταμείου	Όχι	Ναι

Πηγή: <https://www.pkp.com.gr/morfi-etairias/>

6.2. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. με Ε.Π.Ε.

Οι εταιρικοί τύποι ΙΚΕ και ΕΠΕ αποτελούν κεφαλαιουχικές κατά βάση εταιρίες με έντονα προσωπικά στοιχεία. Είναι νομικές προσωπικότητες και εμπορικές εταιρίες, ακόμη κι αν ο σκοπός αυτών δεν είναι εμπορικός. Φυσικά όμως και στις δυο μορφές εταιριών κάθε πρόσωπο έχει ευθύνες και υποχρεώσεις.

Η Ι.Κ.Ε. ευθύνεται μόνο για τυχόν εταιρικά χρέη, όπως και η Ε.Π.Ε. Βέβαια, η Ι.Κ.Ε. καλύπτει τις εταιρικές υποχρεώσεις με την περιουσία της, αν και υπάρχει περίπτωση εταίροι να έχουν αναλάβει εγγυητικές εισφορές, τις οποίες πρέπει να καλύψουν μόνοι τους. Στις Ε.Π.Ε. την ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας την έχει μόνο η ίδια η εταιρεία, ενώ οι εταίροι μπορούν να συνεισφέρουν μέχρι ένα συγκεκριμένο ποσό εισφοράς.

Σχετικά με τον τρόπο ίδρυσης, η Ε.Π.Ε. συντάσσεται αναγκαστικά και με ποινή ακυρότητας με το σωστό νομικό έγγραφο (άρθρο 6 παρ. 1 Ν.3190/1955). Η Ι.Κ.Ε. συντάσσεται με ιδιωτικό έγγραφο, αν και το συμβολαιογραφικό έγγραφο θα είναι υποχρεωτικό αν υπάρχουν εταιρικά περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 49 παρ.2 ν. 4072/2012). Υπάρχει πάντα η δυνατότητα σύνταξης ενός νομικού / συμβολαιογραφικού εγγράφου, έτσι ώστε να υπάρχει αποδεικτικό σε περιπτώσεις ρήξης μεταξύ των εταίρων. Για το λόγο αυτό δεν είναι υποχρεωτικό να παρίσταται δικηγόρος όταν συντάσσεται το έγγραφο σύστασης. Με αυτόν τον τρόπο μειώνεται το συνολικό κόστος ίδρυσης. Στον παρακάτω πίνακα γίνεται σύγκριση των Ι.Κ.Ε. και Ε.Π.Ε. όσον αφορά το καταστατικό.

Πίνακας 3. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. & Ε.Π.Ε. όσον αφορά το καταστατικό

Ι.Κ.Ε.	Ε.Π.Ε.
Αναγράφεται όνομα, διεύθυνση και e-mail εταίρων	Αναγράφεται όνομα, διεύθυνση, επάγγελμα και ιθαγένεια
Αναγράφεται η επωνυμία, η έδρα και ο σκοπός	Αναγράφεται η επωνυμία, η έδρα και ο σκοπός
Αναγράφονται οι εισφορές των εταίρων με βάση την κατηγορία εισφορών και την αξία τους	Αναγράφονται το κεφάλαιο της εταιρίας, τα μερίδια συμμετοχής, τα εταιρικά μερίδια και η βεβαίωση καταβολής κεφαλαίου
Αναγράφονται τα συνολικά μερίδια, η αντιστοιχία αυτών με τους εταίρους	Αναγράφεται το είδος των εισφορών σε είδος και η αποτίμησής τους
Αναγράφεται ο τρόπος διαχείρισης και εκπροσώπησης	Αναγράφεται το σύνολο της αξίας των εισφορών σε είδος

Και στις δυο μορφές εταιριών υπάρχουν διαχειριστές, οι οποίοι τις εκπροσωπούν και τις διαχειρίζονται. Φυσικά μπορεί να υπάρχει μόνο ένας διαχειριστής. Στις Ι.Κ.Ε. οι αποφάσεις λαμβάνονται από το Σώμα των εταίρων και στις Ε.Π.Ε. οι αποφάσεις λαμβάνονται από τη Γενική Συνέλευση. Σε όλες τις περιπτώσεις ο διαχειριστής ή διαχειριστές έχουν διάρκεια θητείας αορίστου χρόνου, εκτός αν αναγράφεται διαφορετικά. Και στις δύο εταιρίες διαχειριστές μπορούν να ορισθούν εταίροι ή και μη εταίροι. Στην περίπτωση όμως της ΙΚΕ διαχειριστής μπορεί να είναι μόνο και με ποινή ακυρότητας (άρθρο 74 παρ.2 Ν. 4072/2012) φυσικό πρόσωπο, ενώ στην ΕΠΕ διαχειριστής δύναται να είναι φυσικό αλλά και νομικό πρόσωπο. Στον ακόλουθο πίνακα αντιπαραβάλλονται τα διαφορετικά χαρακτηριστικά των διαχειριστών στις Ι.Κ.Ε. και τις Ε.Π.Ε.

Πίνακας 4. Οι διαχειριστές στις Ε.Π.Ε. και τις Ι.Κ.Ε.

Ι.Κ.Ε.	Ε.Π.Ε.
Υπεύθυνος διαχείρισης της εταιρικής ιστοσελίδας	Συγκλίνει τις συνελεύσεις των εταίρων
Υπεύθυνος τήρησης των πρακτικών	Τηρεί τα βιβλία της εταιρίας

Συντάσσει τις ετήσιες καταστάσεις	Εγκρίνει και δημοσιοποιεί την απόφαση της γενικής συνέλευσης
Καταχωρεί μεταβιβάσεις μεριδίων στο κεφάλαιο των εταίρων	Εκπροσωπεί την εταιρεία και λαμβάνει αποφάσεις στο όνομα αυτής
Υποχρέωση παράλειψης πράξεων ανταγωνισμού	Υποχρέωση παράλειψης πράξεων ανταγωνισμού

Όσον αφορά τους εταίρους των δυο εταιρειών, είναι αναμφίβολο ότι έχουν και δικαιώματα και υποχρεώσεις. Εννοείται ότι υπόκεινται στους αντίστοιχους εθνικούς νόμους που διέπουν τη λειτουργία των εταιρειών, αλλά μπορεί να έχουν και άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από το καταστατικό της εταιρείας. Τα δικαιώματά τους είναι σε μεγάλο βαθμό παρόμοια, γιατί και στις δυο μορφές εταιρείας υπεισέρχονται δικαιώματα διοίκησης και περιουσίας.

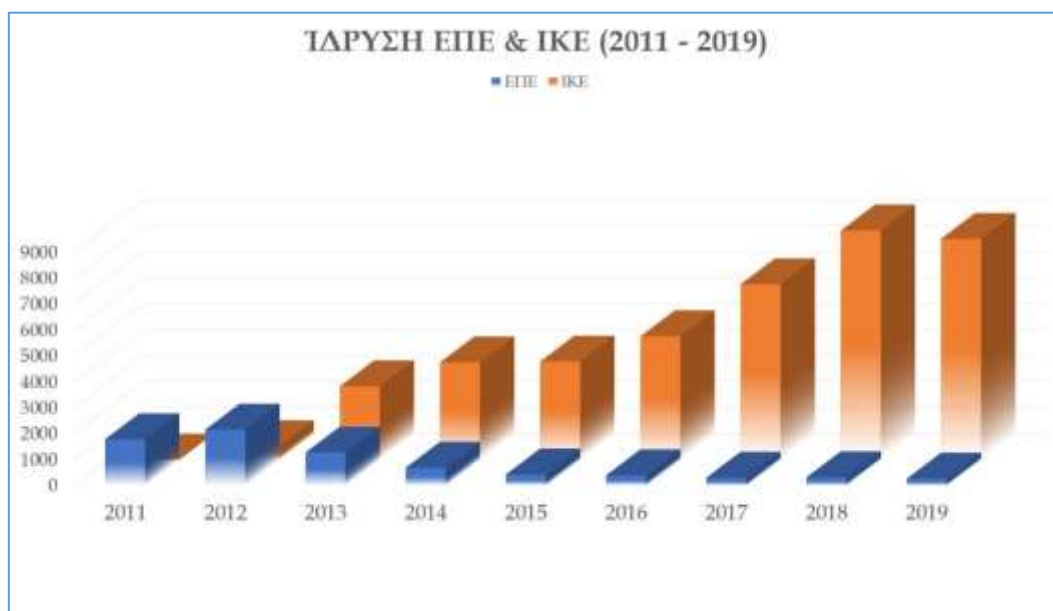
Μια διαφορά που υπάρχει είναι ότι στις Ι.Κ.Ε. όλων των ειδών τα μερίδια από οποιαδήποτε εισφορά παρέχουν ίσα δικαιώματα. Η βασικότερη υποχρέωση των εταίρων και της ΙΚΕ και της ΕΠΕ είναι η καταβολή της εισφοράς τους κατά τη σύνταξη του καταστατικού, η καταβολή συμπληρωματικής εισφοράς (π.χ. για κάλυψη ζημιών) και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (π.χ. για επενδυτικούς λόγους).

Μια διαφορά είναι ότι σε μια Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία μπορεί να υπάρξει ροή εξωκεφαλαιακών και εγγυητικών εισφορών και μετά την ίδρυση της εταιρείας. Σε μια Ε.Π.Ε. οι κεφαλαιακές και οι εισφορές σε είδος οφείλουν πρέπει να καταβληθούν κατά την σύνταξη του καταστατικού. Επιπροσθέτως ο εταίρος της ΙΚΕ που έχει εισφέρει εγγυητική εισφορά είναι υποχρεωμένος να προβεί στις καταβολές των χρεών της εταιρίας, υποχρέωση η οποία δεν υπάρχει στην ΕΠΕ μιας και δεν υφίστανται οι εγγυητικές εισφορές.

Τέλος, όσον αφορά τη λύση των ΙΚΕ και ΕΠΕ, αυτές καθορίζονται από τους αντίστοιχους νόμους Ν.4072/2012 (άρθρα 102 – 103) και Ν.3190/1955 (άρθρα 44-45). Και οι δυο εταιρίες λύονται οποιαδήποτε στιγμή κατόπιν αποφάσεως των εταίρων, ενώ πρέπει να υπάρχει η κατάλληλη πλειοψηφία. Σε περίπτωση πτώχευσης ισχύουν οι αντίστοιχοι νόμοι. Οι ΙΚΕ και ΕΠΕ δύνανται να αναβιώσουν πάντα με ομόφωνη απόφαση των εταίρων, η οποία θα έχει ληφθεί μετά την λύση των εταιριών και εφόσον λύθηκαν με απόφαση των εταίρων, λόγω παρόδου της διάρκειας ζωής τους και λόγω πτώχευσης.

Συμπερασματικά, οι Ι.Κ.Ε. και η Ε.Π.Ε. λειτουργούν ανταγωνιστικά. Η Ι.Κ.Ε. είναι όμως σε γενικές γραμμές πιο ευέλικτη. Οι εταίροι των Ι.Κ.Ε. ρυθμίζουν πιο εύκολα τα ζητήματα της εταιρείας και για

αυτό η εμπιστοσύνη της αγοράς προς αυτή τη μορφή αυξάνεται όλο και περισσότερο. Στο παρακάτω διάγραμμα αποδεικνύεται ακριβώς αυτό. Από το πρώτο έτος που θεσπίστηκε η Ι.Κ.Ε. ως νομική μορφή έχει εκτοπίσει τις Ε.Π.Ε. με μεγάλη διαφορά, ενώ αναμένεται την παρούσα χρονιά η ίδρυση των Ε.Π.Ε. να είναι σχεδόν μηδενική.



Εικόνα 3. Ίδρυση Ε.Π.Ε. & Ι.Κ.Ε. (2011 – 2019) (Πηγή: <https://koumentakislaw.gr/arthra/ike-vs-epe/>)

6.3. Σύγκριση Ι.Κ.Ε. & Ο.Ε.

Η γενική περιγραφή των Ο.Ε. δόθηκε στο πρώτο κεφάλαιο, ενώ πια έχει γίνει εκτενής περιγραφή των Ι.Κ.Ε. Επομένως θα παρουσιαστούν στο σημείο αυτό ορισμένα στοιχεία που αφορούν μόνο τις Ο.Ε., ενώ στη συνέχεια θα δοθεί ένας πίνακας σύγκρισης φορολογίας που αποδεικνύει την ανωτερότητα των Ι.Κ.Ε.

- Η Ο.Ε. δεν απαιτεί την τήρηση πολύπλοκων βιβλίων Γ' κατηγορίας όπως συμβαίνει με τις Ι.Κ.Ε.
- Στις Ο.Ε. δε δημοσιεύονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- Στις Ο.Ε. παρατηρείται υψηλή πιστοληπτική ικανότητα, ενώ όλοι οι εταίροι έχουν το ίδιο μερίδιο ευθύνης.
- Όπως και στις Ι.Κ.Ε. δεν απαιτείται συμβολαιογραφική πράξη, αλλά αρκεί ένα απλό καταστατικό.
- Δεν απαιτείται κατώτατο όριο εταιρικού κεφαλαίου για να συσταθεί μια Ο.Ε.

- Ένα μεγάλο αρνητικό σε σχέση με τις Ι.Κ.Ε. είναι ότι οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας είναι υπεύθυνοι για τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Με άλλα λόγια, πτωχεύει η εταιρεία, πτωχεύουν και τα μέλη.
- Στην ομόρρυθμη εταιρεία η ασφάλιση για όλους τους εταίρους στον ΕΦΚΑ είναι υποχρεωτική, σε αντίθεση με την ΙΚΕ, όπου υποχρέωση ασφάλισης έχει μόνο ο διαχειριστής της.
- Δεν υπάρχει δυνατότητα εισφοράς στην λειτουργία της εταιρείας μπορεί να είναι είτε χρήματα, είτε εργασία, είτε ανάληψη εγγυητικής ευθύνης.

Πίνακας 5. Συγκριτικός Πίνακας Φόρων ΟΕ - ΙΚΕ

	ΟΕ	ΙΚΕ χωρίς αμοιβές	ΙΚΕ με αμοιβές
Φόρος εταιρείας (€)	20.300,00	20.300	11.600
Τέλος επιτηδεύματος (€)	1.000,00	1.000,00	1.000
ΦΜΥ + χαρτόσημο (€)	-	-	3.292,00
Εισφορά αλληλεγγύης (€)	837,00	-	-
Ασφαλιστική εισφορά (€)	13.394,15	3.791,00	8.085,00
Σύνολο	35.531,15 €	25.091,00 €	23.977,00 €

Πηγή: <https://www.insider.gr/epiheiriseis/101021/>

Κεφάλαιο 7. Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία παρουσιάστηκε μια νέα μορφή εταιρίας, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε). Αφού ορίστηκε η μορφή αυτή στο πλαίσιο σύγκρισης της και με άλλες μορφές, εξετάστηκε υπό το πρίσμα της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας.

Η Ι.Κ.Ε. χαρακτηρίζεται ως ο νέος αυτός εταιρικός τύπος που ψηφίστηκε και θεσμοθετήθηκε, λόγω των πολλαπλών και παράλληλα σημαντικών εμποδίων της επιχειρηματικότητας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Διαθέτει ευέλικτη και απλή μορφή, τόσο στην ίδρυση όσο και στην λειτουργία. Συνδυάζει στοιχεία προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών, και μπορεί να ειπωθεί ότι μια τέτοια μορφή μπορεί να ανταποκριθεί στις ανάγκες της σύγχρονης ελληνικής επιχειρηματικότητας.

Ως προς το Φορολογικό καθώς και το Λογιστικό πλαίσιο της ΙΚΕ, στις προβλεπόμενες διαδικασίες των σταδίων της εταιρίας, επιχειρείται η εξασφάλιση της φερεγγυότητας και της ποιότητας. Παράλληλα, επιχειρείται και η ελαχιστοποίηση των εμφανίσεων οποιασδήποτε πιθανότητας επίτευξης λογιστικών ή φορολογικών λαθών, που θα οδηγήσουν σε μεγαλύτερα προβλήματα την διοίκηση της εταιρίας.

Ένα αρνητικό σημείο είναι ότι υπάρχει αυξημένο κόστος λογιστική παρακολούθησης, καθώς μια Ι.Κ.Ε. πρέπει να τηρεί διπλογραφικά βιβλία, να συντάσσει ισολογισμό και να τηρεί ταμείο. Όπως ισχύει στις ΑΕ και στις ΕΠΕ, έτσι και στις ΙΚΕ, το σύνολο των κερδών τους φορολογούνται με συντελεστή 29% από το πρώτο ευρώ, καθώς και 15% φόρο επί των μερισμάτων σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19.05.2017) και το άρθρο 44 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27.05.2016) αντίστοιχα. Ακόμη, σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου οφείλεται φόρος 1% επί του κεφαλαίου, κάτι το οποίο κατά τη σύσταση δεν υφίσταται όπως ορίζεται από τον Ν. 2254/2014 Επιπρόσθετα ορίζεται ότι είναι υποχρεωτική η ασφάλιση του διαχειριστή στο ΕΦΚΑ (τέως ΟΑΕΕ). Πουθενά, όμως, δεν διευκρινίζεται ότι οι υπόλοιποι εταίροι, εφόσον παρέχουν υπηρεσίες εργασίας στην επιχείρηση πρέπει να είναι ασφαλισμένοι στο ΕΦΚΑ (τέως ΙΚΑ), διότι σε περίπτωση ελέγχου επιβάλλεται πρόστιμο.

Σε ένα περιβάλλον κρίσης και σε ασταθείς συνθήκες αγοράς, η θέσπιση των Ι.Κ.Ε. διευκόλυνε τις διαδικασίες για την ίδρυση, οργάνωση, οικονομική λειτουργία και τις υποχρεώσεις της. Επίσης, οι εταίροι έχουν περισσότερη ευελιξία. Ο κύριος λόγος που ξεχωρίζει η Ι.Κ.Ε. είναι το ελάχιστο δυνατό κεφάλαιο για την ίδρυσή της και η αποσύνδεση του εταιρικού μεριδίου από αυτό. Ως πρωτοτυπία, θεωρείται η ρευστότητα που προσφέρεται στην εταιρία μέσω της ύπαρξης των τριών ειδών εισφορών, καθώς και τα κίνητρα που λαμβάνουν οι εταίροι, ώστε να συνδράμουν συλλογικά.

Βιβλιογραφία

- [1] Κ. Τζωρτζάκη & Α.Μ.Τζωρτζάκη, Οργάνωση και Διοίκηση, Αθήνα: Εκδόσεις Rosili, 2007.
- [2] Β. Γ. Αντωνόπουλος, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (Ι.Κ.Ε.) - Κατ'άρθρο ερμηνεία του Ν.4072/2012, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014.
- [3] Χ. Νεγκάκης, Λογιστική Εταιριών, Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική, 2016.
- [4] Θ. Γρηγοράκος, «Λογιστικοί χειρισμοί της συγκροτήσεως και των μεταβολών του εταιρικού κεφαλαίου της νέας εταιρικής μορφής «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (ΙΚΕ)»,» capital.gr, 2013.
- [5] ASTbooks, Πρακτικό Βοήθημα ΕΠΕ & ΙΚΕ, Αθήνα: ASTbooks, 2013.
- [6] Α. Π. Σπυρίδωνος, Δίκαιο Ι.Κ.Ε. & Ε.Π.Ε. - Ερμηνεία κατ'άρθρο, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.
- [7] Ν. Ρόκας, Εμπορικές Εταιρίες, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2019.
- [8] Ε. Περάκης, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (Ι.Κ.Ε.) - Η νέα εταιρική μορφή, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη, 2013.

Παράρτημα

Στο παρόν παράρτημα παρουσιάζεται μια πρότυπη μορφή του καταστατικού σύστασης μιας Ι.Κ.Ε.

Άρθρο ΤΡΙΤΟ - ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ Ι.Κ.Ε. (Περιλαμβάνεται το ελάχιστο περιεχόμενο όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του ν. 4441/2016 (227 Α') και στο άρθρο 50 του ν. 4072/2012 (86 Α')).

Άρθρο 1

ΣΥΣΤΑΣΗ - ΕΤΑΙΡΙΚΟΣ ΤΥΠΟΣ- ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Συστήνεται με το παρόν καταστατικό Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία με την επωνυμία «..... Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία» και το διακριτικό τίτλο «.....»

Άρθρο 2

ΕΔΡΑ

Έδρα της εταιρείας ορίζεται ο Δήμος.....

Άρθρο 3

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός της εταιρείας είναι:.....

Άρθρο 4

ΔΙΑΡΚΕΙΑ

1. Η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται σε.....έτη, αρχίζει από την καταχώριση του παρόντος στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και λήγει την.....

Άρθρο 5

ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ - ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΜΕΡΙΔΙΑ - ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ

Το κεφάλαιο της εταιρίας ανέρχεται σε Χ ευρώ και σχηματίζεται από (χ) εταιρικά μερίδια ονομαστικής αξίας (Α) έκαστο.

Ο συνολικός αριθμός των εταιρικών μεριδίων της εταιρείας ανέρχεται σε (σ) εταιρικά μερίδια, ονομαστικής αξίας (Α) έκαστο που αντιστοιχούν σε (χ) εταιρικά μερίδια κεφαλαιακών εισφορών, σε (ψ) εταιρικά μερίδια εξωκεφαλαιακών εισφορών και σε (ζ) εταιρικά μερίδια εγγυητικών εισφορών.

Τα παραπάνω εταιρικά μερίδια παριστούν εισφορές των εταίρων ως εξής:

α. ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

Οι κεφαλαιακές εισφορές των εταίρων, αξίας Χ ευρώ,
που αντιστοιχούν σε (χ) εταιρικά μερίδια, ονομαστικής

αξίας (Α) ευρώ έκαστο, καλύφθηκαν ως κατωτέρω:

1. Ο εταίρος(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος.....επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail)....., υπηκοότητας.....) κατέβαλε ποσό χ1 ευρώ μετρητά στο ταμείο της εταιρίας και έλαβε α1 εταιρικά μερίδια.

2. Ο εταίρος(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail) υπηκοότητας.....) κατέβαλε ποσό χ2 ευρώ μετρητά στο ταμείο της εταιρίας και έλαβε α2 εταιρικά μερίδια.

3. Ο εταίρος.....(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail) υπηκοότητας.....) εισέφερε.....αξίας χ3 ευρώ στην εταιρεία και έλαβε α3 εταιρικά μερίδια.

β. ΕΞΩΚΕΦΑΛΙΑΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

Οι εξωκεφαλαιακές εισφορές των εταίρων, των οποίων η συνολική αξία αποτιμήθηκε σε Ψ ευρώ, αντιστοιχούν σε (ψ) εταιρικά μερίδια, ονομαστικής αξίας (Α) ευρώ έκαστο και καλύφθηκαν ως κατωτέρω:

1. Ο εταίρος(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail)....., υπηκοότητας.....) θα παρέχει.....στην εταιρεία για χρονική περίοδο από τη νόμιμη σύσταση της, εισφορά η οποία αποτιμήθηκε από τους λοιπούς εταίρους συνολικά σε ψ1 ευρώ και αντιστοιχεί σε α4 εταιρικά μερίδια.

2. Ο εταίρος(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail)....., υπηκοότητας.....) θα παρέχειστην εταιρεία, για χρονική περίοδο..... από τη νόμιμη σύστασή της, εισφορά η οποία αποτιμήθηκε από τους λοιπούς εταίρους συνολικά σε ψ2 ευρώ και αντιστοιχεί σε α5 εταιρικά μερίδια.

γ. ΕΓΓΥΗΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

Οι εγγυητικές εισφορές των εταίρων συνολικής αξίας Ζ ευρώ συνίστανται στην ανάληψη ευθύνης έναντι τρίτων για τα χρέη της εταιρίας μέχρι του συνολικού ποσού των Ε ευρώ, αντιστοιχούν σε (ζ) εταιρικά μερίδια ονομαστικής αξίας (Α) έκαστο και καλύφθηκαν ως ακολούθως:

1. Ο εταίρος(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail)....., υπηκοότητας.....) θα αναλάβει ευθύνη έναντι τρίτων για χρέη της εταιρείας ύψους

Ε1 ευρώ, που αντιστοιχεί σε εγγυητική εισφορά ύψους z1 ευρώ, εισφορά η οποία διαιρείται σε α6 εταιρικά μερίδια.

2. Ο εταίρος(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ....., ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail)....., υπηκοότητας.....) θα αναλάβει ευθύνη έναντι τρίτων για χρέη της εταιρείας ύψους Ε2 ευρώ, που αντιστοιχεί σε εγγυητική εισφορά, ύψους 22 ευρώ, εισφορά η οποία διαιρείται σε 17 εταιρικά μερίδια.

Άρθρο 6

ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ - ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ

Ο διαχειριστής εκπροσωπεί την εταιρεία και ενεργεί στο όνομα της κάθε πράξη που αφορά στη διοίκηση της εταιρείας, τη διαχείριση της περιουσίας της και την εν γένει επιδίωξη του σκοπού της.

Ο διαχειριστής μπορεί να αναθέτει την άσκηση συγκεκριμένων εξουσιών του σε εταίρους ή τρίτους ως εξής:

.....

Διαχειριστής διά του παρόντος ορίζεται για αόριστη διάρκεια/για ορισμένη διάρκεια η οποία ορίζεται σε.....:

1. Ο (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ
....., υπηκοότητας.....

2. Ο (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, μητρώνυμο) κάτοικος..... επί της οδού..... αρ..., κάτοχος Δ.Α.Τ..... και Α.Φ.Μ
....., υπηκοότητας.....

Άρθρο 7

Για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται με το παρόν καταστατικό εφαρμόζονται οι λοιπές διατάξεις του ν. 4072/2012. Αυτά συμφώνησαν, συνομολόγησαν και συναποδέχθηκαν οι συμβαλλόμενοι

1.....(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο)

2.....(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο)

3..... (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο)

4.....(όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο)

κ.ο.κ., οι οποίοι συνυπογράφουν το παρόν καταστατικό στ....., σήμερα,.....