

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ :

**«Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΑΙ Η
ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ»**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : κ. ΒΛΑΧΟΠΟΥΛΟΣ

**ΦΛΑΜΟΥΡΤΖΗ ΜΑΡΙΑ
ΦΡΑΓΚΟΥ ΑΓΛΑΪΑ**

ΠΑΤΡΑ 2005

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6043
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
---------------	---

Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ (Ο.Ε.)

1. Έννοια, προσωπικότητα & χαρακτηριστικά Ο.Ε.....	3
1.1 Έννοια.....	3
1.2 Προσωπικότητα Ο.Ε.....	3
1.3 Εταιρική επωνυμία.....	5
1.4 Απεριόριστη ευθύνη εταίρων.....	5
1.5 Εμπορική ιδιότητα εταιρίας και εταίρων.....	7
2. Σύσταση Ομόρρυθμης εταιρίας.....	7
2.1 Σύμβαση εταιρίας.....	7
2.2 Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε.....	9
2.3 Σύνταξη καταστατικού Ο.Ε.....	10
2.4 Έξοδα συστάσεως Ο.Ε.....	10
2.5 Δημοσίευση καταστατικού.....	13
3. Περιεχόμενο καταστατικού.....	14
3.1 Γενικά.....	14
3.2 Το προοίμιο.....	15
3.3 Το καταστατικό.....	16
3.4 Υποδείγματα καταστατικών Ο.Ε.....	21
3.5 Τροποποιήσεις καταστατικού και σχετική διαδικασία.....	25
4. Ανώμαλες ή αντικανονικές προσωπικές εταιρίες.....	27
4.1 Γενικά περί ανωμάτων ή αντικανονικών εταιριών.....	27
4.2 Έλλειψη συστατικού εγγράφου.....	28
4.3 Έλλειψη δημοσιότητας συστατικού εγγράφου.....	29
5. Λογιστικές εγγραφές συστάσεως Ο.Ε.....	32

5.1 Κατηγορία λογιστικών βιβλίων.....	32
5.2 Είδη εισφορών.....	32
5.3 Αποτίμηση εισφορών σε είδος.....	33
5.4 Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών συστάσεως Ο.Ε.....	34
6. Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου.....	39
6.1 Γενικές παρατηρήσεις.....	39
6.2 Δάνεια ή καταθέσεις των εταίρων προς την εταιρία.....	40
6.3 Διαδικασία τροποποίησης.....	41
6.4 Λογιστικές εγγραφές σε αύξηση κεφαλαίου.....	42
6.5 Αύξηση με εισφορές σε είδος.....	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο **ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ**

1. Ιδιότητα ομορρυθμού εταίρου. Απεριόριστη ευθύνη.....	45
1.1 Εταιρική ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου.....	45
1.2 Αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου.....	45
2. Δικαιώματα και υποχρεώσεις εταίρων.....	47
2.1 Γενικά.....	47
2.2 Δικαιώματα των εταίρων.....	48
2.3 Υποχρεώσεις των εταίρων.....	51
3. Είσοδος και έξοδος εταίρου. Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας εν ζωή.....	52
3.1 Προσωπική σχέση εταίρου εταιρίας.....	52
3.2 Εταιρική ιδιότητα και εταιρική μερίδα.....	53
3.3 Διαδικασία μεταβίβασης εταιρικής μερίδας.....	55
4. Φορολογία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου εν ζωή.....	56
5. Θάνατος εταίρου. Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας θανόντος στους κληρονόμους αυτού.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο **ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.**

1. Λόγοι επιφέροντες τη λύση.....	63
1.1 Γενικά.....	63
1.2 Λόγοι λύσεως που αφορούν την εταιρία.....	63
1.3 Έγγραφο καταγγελίας της εταιρικής συμβάσεως.....	66
1.4 Λύση με απόφαση των εταίρων.....	68
1.5 Λόγοι λύσεως της εταιρίας που αφορούν τους εταίρους.....	69
1.6 Υπόδειγμα διαλυτικού εγγράφου.....	71

1.7 Φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων στη διάλυση προσωπικής εταιρίας.....	73
2. Εκκαθάριση εταιρίας.....	75
2.1 Εκκαθάριση και διαδικασία εκκαθάρισης.....	75
2.2 Πρόσωπα εκκαθαριστών.....	80
2.3 Νομική φύση της σχέσης των εκκαθαριστών με την εταιρία.....	87
2.4 Έκταση της διαχειριστικής και αντιπροσωπευτικής εξουσίας των εκκαθαριστών.....	87
2.5 Παύση της ιδιότητας του εκκαθαριστή.....	90
2.6 Περιεχόμενο και διαδικασία της εκκαθάρισης.....	94
2.7 Λήξη της εκκαθάρισης.....	109
2.8 Αναβίωση της εταιρίας.....	112

Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

1.1 Φορολογία εταιριών.....	115
2. Διάθεση των κερδών της Ομόρρυθμης εταιρίας.....	116
2.1 Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών.....	116
2.2 Περί των αποθεματικών των Ο.Ε.....	116
2.3 Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής.....	119
2.4 Χρόνος διανομής των κερδών της Ομόρρυθμης εταιρίας.....	119
3. Φορολογία εισοδήματος της Ο.Ε.....	119
3.1 Υποκείμενο φορολογίας.....	119
3.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της Ο.Ε. – Συντελεστή φορολογίας.....	120
3.3 Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.....	128
3.4 Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος των Ομορρύθμων εταιριών – Αρμόδια Δ.Ο.Υ.....	131
3.5 Καταβολή του φόρου εισοδήματος.....	132
3.6 Κάλυψη της ζημιάς χρήσεως στις προσωπικές εταιρίες.....	133

Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

1. Ετερόρρυθμη εταιρία.....	135
1.1 Έννοια της Ετερόρρυθμης εταιρίας κατά τον Ε.Ν.....	135
1.2 Εταιρική επωνυμία.....	136
1.3 Εταιρικές εισφορές.....	137
1.4 Σύσταση Ετερόρρυθμης εταιρίας.....	137
1.5 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερόρρυθμου εταίρου.....	138
1.6 Λύση Ετερόρρυθμης εταιρίας.....	140
1.7 Συνέχιση Ε.Ε. με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου.....	141

Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε.

1.1 Γενικά περί Ετερόρρυθμης εταιρίας.....	144
1.2 Διάθεση των κερδών της Ετερόρρυθμης εταιρίας απο άποψη εμπορικής νομοθεσίας.....	144
1.3 Φορολογία εισοδήματος της Ετερόρρυθμης εταιρίας.....	145
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	146

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ανάγκη δημιουργίας των πάσης φύσεως εταιριών οφείλεται στη συνάθροιση υλικών μέσων και εργασίας διάφορων οικονομικών μονάδων για την επίτευξη σκοπών οικονομικών, τους οποίους, διαφορετικά, οι ίδιες θα ήταν σχεδόν αδύνατο να φέρουν εις πέρας.

Είναι απαραίτητο να κατανοηθεί η όλη υπόσταση των εμπορικών εταιριών οι διάφορες μορφές τους, οι ποικίλες σχέσεις των εταίρων προς τις εταιρίες και το κυριότερο, η νομοθεσία που τις διέπει.

Αντικείμενο του συγγράμματος αποτελούν οι προσωπικές εταιρίες καθώς και το δίκαιο απο το οποίο διέπονται. Αναλύονται περαιτέρω οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας περί προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και υπολογισμού του φόρου των Ομορρύθμων και Ετερορρύθμων εταιριών. Οι διατάξεις αυτές εμπεδώνονται καλύτερα με πρακτικές εφαρμογές.

Η θεματική του συγγράμματος αρθρώνεται σε έξι ενότητες.

Η πρώτη ενότητα επικεντρώνεται στην έννοια, προσωπικότητα και χαρακτηριστικά της Ομόρρυθμης εταιρίας. Γίνεται αναφορά σχετικά με τη σύσταση της Ομόρρυθμης εταιρίας και τι απαιτείται γι' αυτήν. Δίνεται η έννοια του καταστατικού καθώς και οι λόγοι που επιφέρουν σ' αυτό τροποποιήσεις. Παραθέτουμε την έννοια των ανωμάτων εταιριών καθώς και λογιστικές εγγραφές της συστάσεως.

Η δεύτερη ενότητα παρουσιάζει τις ιδιότητες των εταίρων καθώς και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτών. Αναφέρονται περπτώσεις εισόδου και εξόδου των εταίρων, τι γίνεται σε περίπτωση θανάτου εταίρου καθώς και μεταβιβάσεις εταιρικής μερίδας των εταίρων.

Στην τρίτη ενότητα παρατίθεται η λύση και η εκκαθάριση της Ο.Ε., οι λόγοι που οδηγούν σε αυτή και η διαδικασία που ακολουθείται μέχρι να επέλθει το τέλος της εταιρίας.

Περί φορολογίας της Ο.Ε. γίνεται αναφορά στην τέταρτη ενότητα όπου παρουσιάζονται η φορολογία εισοδήματος της Ο.Ε., ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζεται, πως καταβάλλεται κλπ. Επίσης πως φορολογούνται τα κέρδη της Ο.Ε. και πως καλύπτεται η ζημία που τυχόν προκύπτει.

Στην πέμπτη ενότητα αναφέρονται οι Ετερόρρυθμες εταιρίες, η έννοια και τα χαρακτηριστικά τους, η σύσταση και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εταίρων.

Τέλος, η έκτη ενότητα αναφέρεται στην φορολογική νομοθεσία των Ετερορρύθμων εταιριών.

Με την παρουσίαση του παρόντος συγγράμματος επιδιώκεται η αποσαφήνιση των λειτουργιών καθώς και των κανόνων που διέπουν τις προσωπικές εταιρίες. Αναπτύσσουμε λεπτομερώς τα σχετικά νομικά και φορολογικά θέματα και υποδεικνύουμε σε κάθε περίπτωση τη λύση ώστε να γίνουν κατανοήτα τα παραπάνω.

Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ (Ο.Ε.)

1. Έννοια, Προσωπικότητα & Χαρακτηριστικά Ο.Ε.

1.1 Έννοια

Την έννοια - ελλιπή πάντως - της Ομόρρυθμης εταιρίας δίνει ο Εμπορικός Νόμος στα άρθρα 20 - 22 αυτού. Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει: «Ομόρρυθμος (εταιρία) είναι η συσταυνομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχόντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν». Η επιστήμη και η νομολογία, καθώς και διάφορες άλλες διατάξεις με επιστέγασμα, τελικά, το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα, συμπλήρωσαν τον παραπάνω ατελή ορισμό, προσθέτοντας ότι η Ομόρρυθμη εταιρία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της. Συνέπεια τούτου είναι ότι έχει δική της νομική ύπαρξη, επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και δική της περιουσία. Το άρθρο 741 Α.Κ. προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρίας (που είναι ιδίως οικονομικός) γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Εξάλλου οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιριών (άρθρα 741 - 784) αφορούν, βασικά, τις αστικές εταιρίες, επικουρικώς, όμως, εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρίες.

1.2 Προσωπικότητα Ο.Ε.

Όπως σημειώθηκε και παραπάνω, τόσο η Ομόρρυθμη εταιρία, όσο και η Ετερόρρυθμη, έχουν δική τους νομική προσωπικότητα, δηλαδή, αποτελούν νομικά πρόσωπα.

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

Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. παραμένει αναλλοίωτη και όταν τροποποιηθεί το καταστατικό αυτής, εξακολουθεί δε και μέχρι το πέρας της εκκαθάρισεως για τις ανάγκες αυτής. Η Ομόρρυθμη εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της. Πριν τούτο συμβεί, δεν μπορεί να συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και σε περίπτωση που οι εταίροι της υπό σύσταση Ο.Ε. συνάψουν δικαιοπραξίες με τρίτους - πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρίας - γίνονται αυτοί (οι εταίροι) φορείς των σχετικών δικαιωμάτων, έστω και αν οι συναλλασσόμενοι απέβλεπαν στην εταιρία.

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

Έδρα της εταιρίας (κατοικία) είναι ο τόπος, όπου λειτουργεί η διοίκηση (διαχειριστές) αυτής. Κατά των εκπροσώπων (διαχειριστών) της προσωπικής εταιρίας μπορεί να διαταχθεί προσωπική κράτηση για απαιτήσεις εμπορικές ή από αδικοπραξία, σύμφωνα με το άρθρο 1047 § 3 του Κ. Πολ. Δικονομίας. Ακόμα, η εταιρία έχει την ικανότητα να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων πραγμάτων, αλλά και άλλα δικαιώματα έτσι έχει δική της περιουσία, διακεκριμένη από εκείνη των εταίρων αυτής. Τα ακίνητα της προσωπικής εταιρίας καταχωρούνται σε

ειδική μερίδα του οικείου υποθηκοφυλακείου. Επίσης, η εταιρία έχει δικαίωμα να επιδιώξει ικανοποίηση για ηθική βλάβη που υπέστη η προσωπικότητά της. Τέλος, η εταιρία έχει το δικαίωμα να συμμετέχει ως μέλος άλλης εταιρίας, οποιουδήποτε τύπου, και να παρίσταται στο δικαστήριο ως διάδικο μέρος, εκπροσωπούμενη από τους νόμιμους εκπροσώπους της.

1.3 Εταιρική Επωνυμία

Έχει εταιρική επωνυμία, δηλαδή δικό της όνομα με το οποίο προσδιορίζεται στον κύκλο των εταιρικών συναλλαγών .

Δεν απαιτείται στην επωνυμία της εταιρίας να αναφέρεται το αντικείμενο της επιχειρήσεως. Αρκεί να αναφέρονται σ' αυτήν τα «ονόματα των συνεταίρων» (άρθρο 21 Εμπ. Ν.). Δεν είναι όμως απαραίτητο να αναγράφονται σ' αυτήν τα ονόματα όλων των εταίρων. Αρκεί να περιλαμβάνεται το όνομα ενός ή ορισμένων εταίρων και να προστεθούν οι λέξεις «και Σία» (και Συντροφιά) με την οποία υποδηλώνονται οι λοιποί εταίροι .

1.4 Απεριόριστη ευθύνη εταίρων

Στο άρθρο 22 Ε.Ν. ορίζεται: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρίας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν». Η έννοια της αλληλεγγύης είναι η της σε ολόκληρο ενοχής κατά τον Αστικό Κώδικα. Την αλληλέγγυα ευθύνη φέρουν τόσο το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε., όσο και όλα τα (ομόρρυθμα) μέλη αυτής

για την πληρωμή των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει νομίμως η εταιρία. Ο δανειστής, επομένως, δικαιούται (σύμφωνα με το άρθρο 482 Α.Κ.) να απαιτήσει το χρέος της εταιρίας κατ' αρέσκειαν από οποιονδήποτε εταίρο είτε εν όλω είτε εν μέρει.

Να τονισθούν ιδιαίτερος τα χαρακτηριστικά σημεία της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων:

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

β) Την ίδια ευθύνη έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι της Ετερόρρυθμης εταιρίας.

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

δ) Σε περίπτωση μετατροπής Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη, οι τέως ομόρρυθμοι εταίροι εξακολουθούν να ευθύνονται απεριόριστα και «εις ολόκληρον» για τις μέχρι της μετατροπής αναληφθείσες υποχρεώσεις της προσωπικής εταιρίας. Ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 53 § 4 του Ν. 3190/55, που προβλέπει την παραπάνω ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρίας σε Ε.Π.Ε.

ε) Κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος, που εισέρχεται σε προσωπική εταιρία, ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής, ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην εταιρία, εκτός αν

δημοσιεύθηκε αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρίας.

1.5 Εμπορική ιδιότητα εταιρίας και εταίρων

Η Ομόρρυθμη εταιρία έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το ουσιαστικό κριτήριο, δηλαδή, από τη δραστηριότητα που αναπτύσσει (εμπορικές πράξεις). Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο των Ομορρύθμων όσο και των Ετερορρύθμων εταιριών είναι έμποροι. Ο ετερόρρυθμος εταίρος εμπορικής ετερορρύθμου εταιρίας δεν αποκτά την εμπορική ιδιότητα από μόνο το γεγονός της συμμετοχής του σ' αυτήν, αλλά η μεμονωμένη πράξη της συμμετοχής του είναι πράξη εμπορική.

Η Ομόρρυθμη εταιρία κρίνεται κατά το ουσιαστικό κριτήριο και συνεπώς αποκτά την εμπορική ιδιότητα, οσάκις κατά τον καταστατικό της σκοπό ενεργεί κυρίως και συνήθως εμπορικές πράξεις. Οι ομόρρυθμοι εταίροι αποκτούν την εμπορική ιδιότητα και επομένως υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα χρέη της εταιρίας από μόνη τη συμμετοχή τους σ' αυτήν.

2. Σύσταση Ομόρρυθμης εταιρίας

2.1 Σύμβαση εταιρίας

Με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (ιδίως οικονομικού) με κοινές εισφορές (άρθρο 741 Α.Κ.). Τα συμβαλλόμενα πρόσωπα μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά - οπωσδήποτε, όμως, πρέπει να έχουν την απαιτούμενη δικαιοπρακτική ικανότητα. Κατά το άρθρο 127 Α.Κ. ικανός για κάθε δικαιοπραξία είναι όποιος έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας. Για τη συμμετοχή στην ίδρυση προσωπικής

εταιρίας ανηλίκου απαιτείται προηγούμενη δικαστική άδεια. Εάν μεταξύ των ιδρυτών της Ο.Ε. περιλαμβάνεται και νομικό πρόσωπο (άλλη εταιρία), την συστατική πράξη (καταστατικό) της Ο.Ε. υπογράφει ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτού.

Η σύμβαση της Ομόρρυθμης (αλλά και της Ετερόρρυθμης) εταιρίας πρέπει να καταρτίζεται εγγράφως, αλλά το έγγραφο μπορεί να είναι ιδιωτικό (άρθρο 39 Ε.Ν.). Πρβλ. και τα άρθρα 43 και 44 Ε.Ν., που ομιλούν για τη δημοσίευση των καταστατικών (συστατικών εγγράφων) των Ομόρρυθμων και Ετερορρυθμων εταιριών, τα οποία πρέπει να δημοσιεύονται στο αρμόδιο δικαστήριο. Το έγγραφο, με το οποίο καταρτίζεται και αποδεικνύεται η εταιρική σύμβαση και το οποίο λέγεται καταστατικό, δεν απαιτείται να είναι δημόσιο, όπως στις ανώνυμες εταιρίες (άρθρα 40, 44 Ε.Ν.). Για τη σύσταση προσωπικής εταιρίας αρκεί το ιδιωτικό έγγραφο δεν αποκλείεται, όμως, και η περίπτωση συντάξεώς του ενώπιον συμβολαιογράφου, κατ' επιθυμία των ιδρυτών. Συμβολαιογραφικό έγγραφο, κατά τη σύσταση προσωπικής εταιρίας, απαιτείται οπωσδήποτε, όταν η εισφορά εταίρου περιλαμβάνει και εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου (άρθρο 369 Α.Κ.).

Η σύμβαση της Ομόρρυθμης εταιρίας διέπεται, βασικά, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 20-22 Ε.Ν. και 741-784 Α.Κ.

Το ελάχιστο περιεχόμενο της εταιρικής συμβάσεως (καταστατικού) ορίζεται στο άρθρο 43 Ε.Ν., αλλά τα απαριθμούμενα σ' αυτό στοιχεία πρέπει να θεωρούνται σήμερα ανεπαρκή για το καταστατικό μιας σύγχρονης εταιρίας. Σε επόμενες παραγράφους αναπτύσσεται λεπτομερώς το θέμα αυτό, καταχωρείται δε και υπόδειγμα καταστατικού.

Κτήση δικαιωμάτων στην περίοδο που η εταιρία βρίσκεται υπό ίδρυση. Πριν από τη δημοσίευση του καταστατικού της, η Ομόρρυθμη εμπορική εταιρία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα, δεν μπορεί να

συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων. Σε περίπτωση συναλλαγών των μελών της υπό ίδρυση εταιρίας με τρίτους, φορείς αυτών των δικαιωμάτων γίνονται οι εταίροι, έστω και αν οι συμβαλλόμενοι ήθελαν να επέρχονται τα αποτελέσματα των συναλλαγών στην εταιρία.

Προσύμφωνο συστάσεως εταιρίας είναι δυνατόν να συνταχθεί μεταξύ των εταίρων. Το τέτοιο προσύμφωνο μπορεί να είναι - όπως και η κυρία σύμβαση - ιδιωτικό έγγραφο και πρέπει να έχει τα βασικά στοιχεία της εταιρικής συμβάσεως.

2.2 Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε.

Μετά τον Ν. 1329/83 (διάταξη του οποίου αντικατέστησε το άρθρο 127 Α.Κ.), κάθε άνδρας και κάθε γυναίκα που συμπλήρωσε το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας, δικαιούται να μετάσχει σε προσωπική εταιρία ως ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος εταίρος. Ο κάτω των 18 ετών *ανήλικος* (και των δύο φύλων), καθώς και ο τελών υπό νόμιμη ή δικαστική *απαγόρευση ή αντίληψη* δεν μπορεί να συμμετάσχει ούτε ως ομόρρυθμο ούτε ως ετερόρρυθμο μέλος σε Ο.Ε. ή Ε.Ε.

Η έγγαμη γυναίκα, μετά το Σύνταγμα του 1975 που καθιέρωσε την ισότητα των δύο φύλων και το Ν. 1329/83, μπορεί να μετέχει σε οποιουδήποτε τύπου εταιρία και γενικότερα να εμπορεύεται, χωρίς να χρειάζεται τη συναίνεση του συζύγου.

Ο αλλοδαπός, εξάλλου, μπορεί να μετέχει σε προσωπική εταιρία (αφού κατά το άρθρο 4 Α.Κ. εξομοιώνεται προς τον ημεδαπό όσον αφορά τα αστικά δικαιώματα).

2.3 Σύνταξη καταστατικού Ο.Ε.

Το καταστατικό της Ομόρρυθμης εταιρίας συντάσσεται, συνήθως, από δικηγόρο, λογιστή ή άλλο πρόσωπο με σχετικές γνώσεις. Η παρουσία συμβολαιογράφου δεν είναι απαραίτητη. Το καταστατικό είναι η πρακτική μορφή υπό την οποία εμφανίζεται εγγράφως η εταιρική σύμβαση. Αποτελεί δε και την απόδειξη συστάσεως της προσωπικής εταιρίας. Ακόμα χρησιμεύει και για τη δημοσιότητα αυτής. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους. Αντίγραφο του υποβάλλεται στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση και πληρωμή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 % (Ν.1676/86, άρθρα 17-31). Στη συνέχεια, το θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο καταστατικού προσκομίζεται στο Ταμείο Νομικών και στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων, όπου καταβάλλεται εισφορά επί του ονομαστικού ποσού του εταιρικού κεφαλαίου 0,5% και 1% αντίστοιχα. Μετά το Ν. 2081/92 απαιτείται και θεώρηση από το οικείο επιμελητήριο για το δικαίωμα χρήσεως της επωνυμίας της εταιρίας. Το ίδιο αντίγραφο καταστατικού, με όλες τις επ' αυτού θεωρήσεις, προσκομίζεται, τελικά, στο πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας, όπου καταχωρείται στα οικεία βιβλία εταιριών. Με την τελευταία αυτή πράξη συντελείται η δημοσιότητα της εταιρίας.

2.4 Έξοδα συστάσεως Ο.Ε.

Τα έξοδα συστάσεως μιας προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), εκτός, βέβαια, από την αμοιβή του προσώπου που ετοίμασε το καταστατικό, ανέρχονται στα εξής ποσά:

α) Φόρος 1% στη συγκέντρωση κεφαλαίου, κατά την έκφραση του Ν. 1676/ 86 (άρθρα 17 - 31). Ο φόρος αυτός αντικατέστησε, από 1

Ιανουαρίου 1987, το χαρτόσημο 2,4% που επιβάλλονταν προηγουμένως στο ποσό του κεφαλαίου της εταιρίας. Κατά το Ν .1676/86, η καταβολή του φόρου 1% γίνεται εντός 15 ημερών από τη σύσταση της εταιρίας, βάσει δηλώσεως σε ειδικό έντυπο της Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται σε τρία αντίγραφα. Τα δύο από τα αντίγραφα αυτά κρατά η Δ.Ο.Υ. για το αρχείο της και το τρίτο επιστρέφεται στην εταιρία ως αποδεικτικό της πληρωμής. Στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της έδρας της εταιρίας) υποβάλλονται δύο αντίγραφα του καταστατικού. Η Δ.Ο.Υ. κρατά το ένα στο αρχείο της και επιστρέφει το άλλο θεωρημένο (με τη βεβαίωση ότι καταβλήθηκε ο φόρος 1%). Ο φόρος 1% επιβάλλεται κατά τη σύσταση (ίδρυση) των εταιριών και επί του αναγραφόμενου στο καταστατικό κεφαλαίου. Είναι αδιάφορο αν η σύσταση γίνεται με εισφορές σε χρήμα ή σε είδος και ακόμα αν η ιδρυόμενη εταιρία προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων εταιριών. Στην τελευταία, όμως, περίπτωση από το εταιρικό κεφάλαιο που αναγράφεται στο καταστατικό της προελθούσας από μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας, αφαιρείται το κεφάλαιο που αναγράφεται στα καταστατικά της μετατρεπόμενης ή των συγχωνευομένων εταιριών και καταβάλλεται φόρος 1% επί της διαφοράς. Στις περιπτώσεις συστάσεως εταιρίας, αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου, μετατροπής και συγχωνεύσεως εταιριών, ο φόρος υπολογίζεται στην «πραγματική αξία» των κάθε είδους εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων. Ως «πραγματική δε αξία» νοείται η αγοραία αξία, δηλαδή εκείνη στην οποία θα μπορούσε κάποιος να μεταβιβάσει ευχερώς τα δικαιώματά του.

Η «πραγματική αξία» των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων εξακριβώνεται από τη φορολογική αρχή, η οποία δεν δεσμεύεται από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, που έγινε από τους εταίρους κ.λπ. Εάν η αποτίμηση της χρηματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, που έγινε στο καταστατικό ή τη

συστατική πράξη αποδεικνύεται ανακριβής, η φορολογούσα αρχή προσδιορίζει, κατόπιν ελέγχου, την πραγματική αξία επί της οποίας θα επιβάλλει το φόρο.

Είδη εισφορών. Οι εισφορές των εταίρων δυνατόν να συνίστανται σε χρήματα, κινητά πράγματα, εμπορεύματα, ακίνητα, προσωπική εργασία, και γενικά σε κάθε πράγμα που μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς των εταίρων, καθώς και σε ασώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως φήμη, πελατεία, πίστη κ.λπ. Για τον υπολογισμό του φόρου στις κατά τ' ανωτέρω εισφορές των εταίρων λαμβάνεται υπόψη η «πραγματική αξία» αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατόπιν εκτιμήσεως των αρμοδίων οργάνων της Δ.Ο.Υ.

Εάν η αρμόδια υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. εκτιμήσει τις εισφορές σε είδος σε μεγαλύτερη αξία από εκείνη που συμφωνήθηκε μεταξύ των εταίρων και αναφέρεται στο καταστατικό, τότε τόσο ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, όσο και οι εισφορές υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων υπολογίζονται επί της αυξημένης τιμής εκτιμήσεως της Δ.Ο.Υ. και όχι επί της αναγραφόμενης στο καταστατικό. Τούτο προβλέπει η διάταξη της § 1 του άρθρου 10 του Ν.Δ. 4114/60.

Αναβίωση εταιρίας. Σε περίπτωση αναβιώσεως της εταιρίας δεν οφείλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, επειδή στην αναβίωση δεν έχουμε ίδρυση νέας εταιρίας (δεν έχουμε, δηλαδή, πράξη υποκείμενη στο φόρο), αλλά συνέχιση του ίδιου νομικού προσώπου με την αρχική του νομική μορφή.

β) Εισφορά υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών. Με το θεωρημένο από την Δ.Ο.Υ. αντίγραφο καταστατικού, ο ενδιαφερόμενος απευθύνεται στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών, όπου καταβάλλει την εισφορά 0,50% υπέρ αυτού. Το θεωρημένο από την Δ.Ο.Υ. αντίγραφο καταστατικού θεωρείται και στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών.

γ) *Εισφορά υπέρ Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων.* Με την ίδια διαδικασία, το θεωρημένο κατά τα άνω αντίγραφο καταστατικού υποβάλλεται και στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων, όπου καταβάλλεται εισφορά 1% επί του ποσού του αναγραφόμενου στο καταστατικό εταιρικού κεφαλαίου. Η αρμόδια υπηρεσία του Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων θεωρεί, επίσης, το αντίγραφο του καταστατικού, βεβαιούσα την είσπραξη της υπέρ αυτής εισφοράς.

Να σημειωθεί και πάλι, ότι η διαδικασία και τα έξοδα συστάσεως, καθώς και η διαδικασία δημοσιότητας των Ομορρύθμων και εκείνη των Ετερορρύθμων εταιριών είναι ακριβώς όμοια.

2.5 Δημοσίευση καταστατικού

Το θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., το οικείο επιμελητήριο και τα Ταμεία Συντάξεως Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων καταστατικό και ένα ακόμα αντίγραφο αυτού υποβάλλονται στο Πρωτοδικείο για να γίνει η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία εταιριών. Αρμόδιο Πρωτοδικείο για την καταχώρηση του καταστατικού είναι αυτό της έδρας της εταιρίας. Κατά το άρθρο 42 Ε.Ν. η καταχώρηση πρέπει να γίνεται εντός 15 ημερών από τη χρονολογία του καταστατικού και αυτό αποτελεί τη δημοσίευση (δημοσιότητα). Στο ίδιο άρθρο αναφέρεται ότι στο Πρωτοδικείο υποβάλλεται περίληψη του καταστατικού, που μάλιστα πρέπει και να αναρτηθεί σε κατάλληλο χώρο του καταστήματος του Πρωτοδικείου για τρεις ολόκληρους μήνες. Στην πράξη έχει επικρατήσει από μακρού να υποβάλλεται για καταχώρηση πλήρες αντίγραφο καταστατικού, θεωρημένο κατά τα άνω, το οποίο στη συνέχεια θεωρείται και από το Πρωτοδικείο και παίρνει δύο αριθμούς καταχωρήσεως (στο γενικό και στο ειδικό μητρώο). Η περίληψη έχει καταργηθεί. Το αντίγραφο του καταστατικού με τις

διάφορες θεωρήσεις παραμένει στο αρχείο του Πρωτοδικείου, ενώ στην εταιρία χορηγείται αντίγραφο θεωρημένο απ' αυτό. Συνεπώς, στο Πρωτοδικείο θα υποβληθούν τόσα αντίγραφα καταστατικού, όσα επιθυμεί να λάβει η εταιρία με τη θεώρηση αυτού και ένα ακόμα για το αρχείο του Πρωτοδικείου.

Το άρθρο 42 Ε.Ν. ορίζει ότι αν η εταιρία έχει υποκαταστήματα σε άλλους νομούς, υποχρεούται να επαναλάβει τη διαδικασία δημοσιεύσεως και στα Πρωτοδικεία των νομών που ευρίσκονται τα υποκαταστήματα.

Έλλειψη δημοσιεύσεως του καταστατικού. Δεν επιφέρει την αυτόματη λύση της εταιρίας. Κατά την επικρατήσασα άποψη «της υπάρξεως της εταιρίας εν τοις πράγμασι», η εταιρία λειτουργεί όπως και η δημοσιευθείσα. Μεταγενέστερη πραγματοποίηση της δημοσιεύσεως καλύπτει το κενό που δημιουργήθηκε και έτσι αίρεται η ανωμαλία. Αυτά ως προς τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις. Αλλά ούτε και κατά των τρίτων μπορεί να επικαλεσθεί η εταιρία ή οι εταίροι αυτής την έλλειψη δημοσιεύσεως του καταστατικού. Αντίθετα, οι τρίτοι έχουν την ευχέρεια να προκαλέσουν την ακυρότητα της εταιρίας από το γεγονός της μη δημοσιεύσεως του καταστατικού της ή να θεωρήσουν την εταιρία ισχυρή.

Συνέπεια της ανωτέρω αντιλήψεως είναι ότι το καταστατικό της εταιρίας είναι έγγραφο συστατικό και όχι αποδεικτικό αυτής, άρα η εταιρία αποδεικνύεται και με μάρτυρες, ως «εν τοις πράγμασιν υπάρχουσα».

3. Περιεχόμενο καταστατικού

3.1 Γενικά

Η σύμβαση εταιρίας, που συνάπτεται μεταξύ των ιδρυτών αυτής

(δηλαδή των εταίρων), αποτυπώνεται σε ένα ιδιωτικό (ή και συμβολαιογραφικό) έγγραφο. Το έγγραφο αυτό είναι τυπικό και επικράτησε να ονομάζεται «Καταστατικό», πρέπει δε να έχει ένα ελάχιστο περιεχόμενο, το οποίο προκύπτει από τις περί εταιριών διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, του Αστικού Κώδικα, άλλων νόμων, της διαμορφωθείσας νομολογίας και πρακτικής. Τα κύρια σημεία που πρέπει να περιλαμβάνει ένα καταστατικό είναι: Το προοίμιο και το κυρίως σώμα του καταστατικού, στο οποίο περιλαμβάνονται όλες οι απαραίτητες για τη λειτουργία της εταιρίας διατάξεις.

3.2 Το προοίμιο

Το έγγραφο της συμβάσεως εταιρίας αρχίζει με ένα προοίμιο, που περιλαμβάνει την επικεφαλίδα, τον τόπο και το χρόνο της συστάσεως, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας των συμβαλλομένων και ενδεχομένως περίληψη του αντικειμένου της συμβάσεως.

Η επικεφαλίδα του εγγράφου είναι ενδεικτική του περιεχομένου της συμβάσεως και πρέπει να αποδίδει αυτό κατά τον πιο σαφή τρόπο π.χ.

*ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ
ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ «Α. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»
ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.000,00 ΕΥΡΩ*

Ο τόπος και ο χρόνος συστάσεως της εταιρίας είναι απαραίτητα στοιχεία για το ιστορικό της συστάσεως και όχι για την εγκυρότητα αυτής. Τούτο, γιατί σε περίπτωση παραλείψεως αναγραφής του τόπου συντάξεως του εγγράφου, μπορεί να θεωρηθεί ως τέτοιος ο τόπος δημοσιεύσεως του καταστατικού (στο οικείο Πρωτοδικείο). Αλλά και η

έλλειψη χρονολογίας αναπληρώνεται από εκείνην της κατά τα άνω δημοσιεύσεως, οπότε το έγγραφο της συστάσεως αποκτά βέβαιη χρονολογία.

Οι εταίροι (οι συμβαλλόμενοι για τη σύσταση της εταιρίας) αναγράφονται όλοι στη σειρά με τα πλήρη στοιχεία τους (ονοματεπώνυμο και πατρώνυμο, ιθαγένεια, επάγγελμα, διεύθυνση κατοικίας, αριθμός και εκδούσα αρχή δελτίου ταυτότητας). Η αναγραφή όλων των παραπάνω στοιχείων των συμβαλλομένων δεν επιβάλλεται από τις περί εταιριών διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα, αλλά είναι σκόπιμο να υπάρχουν στο συστατικό έγγραφο για λόγους τάξεως και για κάλυψη, ενδεχομένως, απαιτήσεων άλλων νόμων (π.χ. του Ποινικού Νόμου).

3.3 Το καταστατικό

Το καταστατικό - χωρισμένο σε άρθρα, ίσως και σε κεφάλαια - περιέχει όλους τους όρους της συμφωνίας συστάσεως, λειτουργίας και λύσεως της εταιρίας. Πιο συγκεκριμένα, περιλαμβάνει τους ακόλουθους όρους:

α) Τη σύσταση και τον τύπο της εταιρίας. Το πρώτο άρθρο του καταστατικού αρχίζει ως εξής: «Συστήνεται σήμερα Ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία...».

β) Την επωνυμία. Κατά το άρθρο 21 Ε.Ν. και μόνα τα ονόματα των εταίρων μπορούν να συστήσουν την εταιρική επωνυμία. Η θεωρία και η νομολογία δέχθηκαν ότι δεν είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνονται στην επωνυμία όλα τα ονόματα των εταίρων. Στην πράξη επικράτησε να αναφέρονται στην επωνυμία μόνο ένα ή δύο ονόματα εταίρων με την προσθήκη των λέξεων «και Σία» που σημαίνει και συντροφία. Η επωνυμία είναι το όνομα του νομικού προσώπου της

εταιρίας, το οποίο τη διακρίνει από τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν και με το οποίο εμφανίζεται αυτή (η εταιρία) στις συναλλαγές της. Γι' αυτό ακριβέστερο είναι να ομιλούμε περί εμπορικής επωνυμίας. Η εταιρία μπορεί να έχει επιπλέον και διακριτικό τίτλο, καθώς επίσης και κάποιο σήμα (που προστατεύονται με ξεχωριστές διατάξεις νόμων).

Επιτρέπεται να τροποποιηθεί η επωνυμία, καθώς και ο διακριτικός τίτλος της εταιρίας (με τροποποίηση, φυσικά, των αντίστοιχων άρθρων του καταστατικού).

Τυχόν έλλειψη αναγραφής της επωνυμίας στο καταστατικό της εταιρίας δεν επιφέρει ακυρότητα αυτής,

γ) Σκοπός της εταιρίας. Το άρθρο του καταστατικού που αναγράφει το σκοπό της εταιρίας, πρέπει να αποδίδει, κατά το δυνατόν, το αντικείμενο των εργασιών αυτής. Δεν υπάρχει περιορισμός από το νόμο ως προς την ευρύτητα του περιεχομένου του σκοπού, αλλά για λόγους τάξεως και σοβαρότητας εμφανίσεως της εταιρίας η διατύπωση του σχετικού άρθρου οφείλει να είναι ευκρινής και σύμφωνη με το νόμο. Έτσι, δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο σκοπό της Ομόρρυθμης εταιρίας εργασίες για τη διενέργεια των οποίων ο νόμος απαιτεί συγκεκριμένο τύπο εταιρίας (π.χ. η άσκηση των τραπεζικών και ασφαλιστικών εργασιών επιτρέπεται μόνο σε ανώνυμες εταιρίες - άρθρα 2 Ν.Δ. 400/70 και 11 Ν. 5076/31, αντίστοιχα). Εάν ο σκοπός της εταιρίας είναι αντίθετος με το νόμο ή τα χρηστά ήθη προκύπτει απόλυτη ακυρότητα αυτής.

Η τροποποίηση ή αλλαγή του σκοπού της εταιρίας είναι επιτρεπτή και γίνεται με τροποποίηση του αντίστοιχου άρθρου του καταστατικού.

δ) Διάρκεια της εταιρίας. Συνήθως, η διάρκεια της εταιρίας ορίζεται σε ξεχωριστό άρθρο του καταστατικού και μάλιστα κατά τρόπο

σαφή (π.χ. «Η διάρκεια της εταιρίας ορίζεται δεκαετής, αρχόμενη από σήμερα και λήγουσα την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους...»).

Η διάρκεια της εταιρίας μπορεί να είναι και *αόριστη*. Αόριστης διάρκειας είναι η εταιρία και όταν δεν αναφέρεται στο καταστατικό καθόλου η διάρκεια αυτής ή η λήξη της εταιρίας.

Παράταση της διάρκειας της εταιρίας είναι επιτρεπτή και μπορεί να αναφέρεται στο καταστατικό ο τρόπος με τον οποίο θα γίνεται (απαιτούμενη πλειοψηφία για την λήψη της αποφάσεως, τυχόν προειδοποίηση εκ μέρους εταίρου ή εταίρων).

Αυτόματη παράταση της διάρκειας της εταιρίας συνηθίζεται να αναφέρεται στο καταστατικό και ο όρος αυτός είναι ισχυρός (π.χ. «Η εταιρία είναι τριετούς διάρκειας, αλλά αυτή συνεχίζεται αυτοδικαίως για μια ακόμη τριετία, εάν ενενήντα ημέρες πριν τη λήξη της αρχικής διάρκειας κανένας εταίρος δεν ζητήσει με έγγραφο, κοινοποιούμενο σε όλους τους εταίρους με δικαστικό επιμελητή, τη μη συνέχιση της εταιρίας»). Με τη μεθόδευση αυτή αποφεύγεται η διαδικασία και τα έξοδα της τροποποιήσεως του καταστατικού.

Εφόσον στο καταστατικό δεν περιλαμβάνεται ο όρος της αυτόματης παρατάσεως, κατά τα ανωτέρω, η παράταση πρέπει πλέον να γίνει με τροποποίηση του σχετικού άρθρου του καταστατικού και μάλιστα πριν την ημερομηνία λήξεως της διάρκειας της εταιρίας. Εάν παρέλθει η ημερομηνία λήξεως της διάρκειάς της, η εταιρία θεωρείται λυθείσα (ή εν πάσει περιπτώσει καταστάσα ανώμαλος), εκτός αν τεκμαίρεται ότι η βούληση των εταίρων είναι να συνεχισθεί η δράση της. Τεκμαίρεται δε τούτο το τελευταίο, εφόσον η εταιρία συνεχίζει κανονικά τις εργασίες της και μετά την παρέλευση της ημερομηνίας λήξεως αυτής. Το φαινόμενο αυτό εμφανίζεται πολύ συχνά στην πράξη (γιατί οι εταίροι λησμονούν να προβούν εγκαίρως στην παράταση). Έτσι η νομολογία δέχθηκε πως η εταιρία, της οποίας έληξε η διάρκεια,

μπορεί να αναβιώσει με μεταχρονολογημένη έγγραφη συμφωνία των εταίρων. Το έγγραφο αυτό προτιμότερο να συντάσσεται ενώπιον συμβολαιογράφου, για να έχει βέβαιη ημερομηνία. Οποσδήποτε, θα γίνουν όλες οι διαδικασίες δημοσιεύσεως που απαιτούνται για κάθε τροποποίηση του καταστατικού.

ε) Συμμετοχή των εταίρων στην εταιρία. Η προσωπική εταιρία (Ομόρρυθμος ή Ετερόρρυθμος) συστήνεται με τις εισφορές των εταίρων το ύψος των οποίων καθορίζει και την αναλογία συμμετοχής αυτών στην εταιρία. Αν δεν συμφωνήθηκε η αναλογία συμμετοχής στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου, οι εταίροι υποχρεούνται σε καταβολή ίσων εισφορών. Αυτό, όμως, σπανίως θα γίνει στην πράξη. Το σύνηθες είναι να ορίζονται στο καταστατικό επακριβώς οι εισφορές των εταίρων, τόσο κατ' είδος, όσο και κατ' αξία - πολύ περισσότερο που η αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρίας μπορεί να διαφέρει από την αναλογία συμμετοχής στο αποτέλεσμα των εργασιών αυτής.

Οι εισφορές των εταίρων μπορεί να περιλαμβάνουν χρήματα (ελληνικά ή ξένα), την προσωπική εργασία ή φήμη των εταίρων και διάφορα κινητά ή ακίνητα κατά κυριότητα ή κατά χρήση. Η εκτίμηση της αξίας των εισφορών σε είδος γίνεται με συμφωνία μεταξύ των εταίρων.

στ) Διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας. Το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου αναφέρει ρητώς ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι, που αναφέρονται στο καταστατικό, ευθύνονται αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας, καίτοι αυτές μπορεί να έχουν αναληφθεί με την υπογραφή ενός μόνο εταίρου, που τίθεται κάτω από την εταιρική επωνυμία. Συνεπώς, ο ορισμός ενός ή περισσοτέρων εταίρων ως διαχειριστών δεν είναι απαραίτητος. Ωστόσο, το άρθρο 43 Ε.Ν. ορίζει ότι στην περίληψη του καταστατικού που δημοσιεύεται στο οικείο πρωτοδικείο πρέπει να περιέχονται και τα ονόματα των εταίρων που

ορίσθηκαν να διοικούν την εταιρία και να υπογράφουν επ' ονόματι αυτής, δηλαδή των διαχειριστών. Τούτο και γίνεται στην πράξη. Στο αρχικό καταστατικό ορίζονται οι διαχειριστές της εταιρίας.

Διαχειριστές μπορεί να διορισθούν όλοι οι εταίροι της Ομόρρυθμης εταιρίας (που είναι, φυσικά, όλοι τους ομόρρυθμοι εταίροι). Ως διαχειριστές της Ομόρρυθμης εταιρίας επιτρέπεται να διορισθούν και τρίτα πρόσωπα (που να μην είναι εταίροι), αλλά αυτό στην πράξη σπανιότατα θα συμβεί, γιατί η ευθύνη των εταίρων είναι απεριόριστη και δεν τολμούν να αναθέσουν τη διαχείριση της εταιρίας σε άλλους.

Ο Ισολογισμός, κέρδη, ζημίες της εταιρίας. Κάθε χρόνο και στο τέλος αυτού η εταιρία πρέπει να συντάσσει ισολογισμό και να προσδιορίζει το αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) των εργασιών της.

η) Λύση της εταιρίας. Η εταιρία λύεται με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής και εφόσον δεν παραταθεί η διάρκειά της. Η λύση της εταιρίας μπορεί να επέλθει και πριν την παρέλευση του χρόνου διάρκειάς της κατόπιν συμφωνίας των εταίρων ή χωρίς συμφωνία μεταξύ αυτών, με καταγγελία εκ μέρους εταίρου ή εταίρων για σοβαρό λόγο (άρθρα 766 επ. Α.Κ.).

Συνέχιση της εταιρίας μετά το θάνατο, πτώχευση ή απαγόρευση εταίρου. Είναι ισχυρός ο όρος, που συναντάται συνήθως στα καταστατικά, ότι η εταιρία, σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου, συνεχίζεται μεταξύ των επιζώντων εταίρων ή μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων του αποβιώσαντος. Επίσης, ισχυρή είναι και η ρήτρα που προβλέπει συνέχιση της εταιρίας σε περίπτωση πτωχεύσεως ή απαγορεύσεως ενός εταίρου.

Εκκαθάριση και διανομή της περιουσίας της εταιρίας. Τη λύση της εταιρίας ακολουθεί το στάδιο της εκκαθαρίσεως και τέλος η διανομή της εναπομείνουσας εταιρικής περιουσίας στους εταίρους. Στα

καταστατικά των εταιριών περιλαμβάνονται πάντοτε διατάξεις που ορίζουν τους εκκαθαριστές και τα καθήκοντά τους και ακόμα τη διαδικασία της εκκαθαρίσεως.

θ) Άλλοι όροι. Στα τελευταία άρθρα του καταστατικού συνηθίζεται να περιλαμβάνονται μερικοί ακόμη όροι σχετικά με τη λειτουργία της εταιρίας. Τέτοιοι όροι είναι:

Η ρήτρα που απαγορεύει τη σφράγιση των εταιρικών εγκαταστάσεων (κατάστημα, εργαστήριο, αποθήκη κ.ο.κ.) και της εταιρικής περιουσίας. Η ρήτρα αυτή αφορά τόσο τους εταίρους, όσο και τους κληρονόμους αυτών και αποσκοπεί στην προστασία των εταιρικών συμφερόντων από σπασμωδικές ενέργειες (όπως η σφράγιση), που θα επέφεραν ανακοπή των εργασιών της εταιρίας.

Η ρήτρα διαιτησίας, που περιλαμβάνουν τα καταστατικά, αποσκοπεί στην πρόληψη καταστροφικών για την εταιρία διενέξεων μεταξύ των εταίρων. Έτσι ορίζεται σε ένα άρθρο ότι: «Κάθε διαφορά, που τυχόν θα προκύψει μεταξύ των εταίρων κατά την εφαρμογή και ερμηνεία του καταστατικού, θα επιλύεται υποχρεωτικά σύμφωνα με τις διατάξεις περί διαιτησίας των άρθρων 867 - 903 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας». Όχι σπάνια ορίζονται στο καταστατικό ο αριθμός των διαιτητών και το πρόσωπο του επιδιαιτητή.

Εκτός από τις παραπάνω, πολύ συνηθισμένες, ρήτρες υπάρχουν και άλλες πολλές, που χρησιμοποιούνται ευρέως στα καταστατικά των προσωπικών εταιριών. Οποιαδήποτε ρήτρα, που δεν αντίκειται σε διάταξη του νόμου, μπορεί να περιληφθεί (κατόπιν συμφωνίας των εταίρων) στο καταστατικό.

3.4 Υποδείγματα καταστατικών Ο.Ε.

Στη συνέχεια καταχωρείται ένα υπόδειγμα καταστατικού

Ομόρρυθμης εταιρίας. Είναι ένα συνοπτικό αρχικό καταστατικό (ιδρυτικό της εταιρίας). Περιέχει τους βασικούς, τους πιο απαραίτητους όρους και είναι το συνηθισμένο στην πράξη καταστατικό. Ένα επιπλέον υπόδειγμα καταστατικού βρίσκεται στο παράρτημα του παρόντος συγγράμματος, το οποίο αποτελεί κωδικοποίηση καταστατικού με ενσωματωμένες όλες τις κατοπινές και μέχρι τη χρονολογία της κωδικοποίησεως πραγματοποιηθείσες τροποποιήσεις.

ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ

«Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»

Άρθρο 1

Σύσταση Εταιρίας. Επωνυμία αυτής

1. Στην Αθήνα σήμερα την 16 Μαρτίου 1988, μεταξύ των συμβαλλομένων:

1. Αναστασίου Παπαδόπουλου, εμπόρου, κατοίκου..... (λοιπά στοιχεία ταυτότητας).

2. Γεωργίου Παπαδόπουλου, εμπόρου, κατοίκου..... (στοιχεία ταυτότητας), συμφωνείται η σύσταση Ομόρρυθμης εμπορικής εταιρίας, η οποία θα διέπεται από τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του παρόντος καταστατικού.

2. Η επωνυμία με την οποία θα λειτουργεί η εταιρία είναι «Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».

Άρθρο 2

Έδρα της εταιρίας

1. Ως έδρα της εταιρίας ορίζεται ο Δήμος Αθηναίων, οδός..... αριθμός.....

2. Η εταιρία, με ομόφωνη απόφαση των διαχειριστών της, μπορεί να ιδρύει υποκαταστήματα στην ίδια ή άλλη πόλη, ακολουθούσα τη διαδικασία που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Άρθρο 3

Σκοπός της εταιρίας

1 Σκοπός της εταιρίας, είναι η εμπορία, χονδρικός και λιανικός, τροφίμων, ποτών,

ξηρών καρπών, ειδών ζαχαροπλαστικής κλπ συναφών ειδών.

2. Για την επίτευξη του σκοπού της, η εταιρία μπορεί να συσταίνει με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα εταιρίες κάθε τύπου, που επιδιώκουν τον ίδιο ή παρεμφερή σκοπό.

Άρθρο 4

Διάρκεια της εταιρίας

Η διάρκεια της εταιρίας ορίζεται δεκαετής (10 ετών), αρχόμενη από σήμερα (16 Μαρτίου 1988) και λήγουσα την 15 Μαρτίου 1998.

Άρθρο 5

Εταιρικό κεφάλαιο. Εισφορές

1. Το εταιρικό κεφάλαιο ορίζεται στο ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) δραχμών μετρητοίς.

2. Για το σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου κάθε εταίρος εισφέρει στην εταιρία το ποσόν των διακοσίων χιλιάδων (200.000) δραχμών σε μετρητά.

Άρθρο 6

Μεταβίβαση Εταιρικής μερίδας

Η μεταβίβαση της μερίδας ενός εταίρου σε πρόσωπο εκτός της εταιρίας επιτρέπεται μόνο με τη σύμφωνη γνώμη και του άλλου εταίρου.

Άρθρο 7

Διαχειριστές της εταιρίας

1. Διαχειριστές και εκπρόσωποι της εταιρίας για όλα τα θέματα αυτής ορίζονται και οι δύο εταίροι, Αναστάσιος Παπαδόπουλος και Γεώργιος Παπαδόπουλος.

2. Η εταιρία συναλλάσσεται και αναλαμβάνει εγκύρως υποχρεώσεις έναντι κάθε τρίτου με τις υπογραφές των άνω διαχειριστών, που ενεργούν είτε από κοινού είτε μεμονωμένα και τίθενται κάτω από την εταιρική επωνυμία.

Άρθρο 8

Ισολογισμός. Κέρδη και ζημίες

1. Στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους συντάσσεται απογραφή και ισολογισμός και κλείνουν τα βιβλία της εταιρίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

2. Οι εταίροι συμμετέχουν στα αποτελέσματα της χρήσεως (κέρδη και ζημιές) ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, δηλαδή κατά 50% ο καθένας απ' αυτούς.

3. Με κοινή συμφωνία των εταίρων επιτρέπεται η διανομή κερδών και πριν το τέλος της χρήσεως. Με βάση αυτή τη συμφωνία, κάθε εταίρος δικαιούται να προβαίνει σε απολήψεις, κατά μήνα, έναντι κερδών που του αναλογούν και μέχρι του μισού των πιθανών κερδών της χρήσεως συνολικά.

Άρθρο 9

Λύση της εταιρίας

1. Η εταιρία λύεται με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής (αρχικού ή κατά παράταση). Παρατείνεται, όμως, αυτοδικαίως, η διάρκεια αυτής για μια πενταετία από της λήξεώς της, κάθε φορά, εάν ενενήντα (90) ημέρες πριν τη λήξη κάποιος από τους εταίρους δεν κοινοποιήσει με δικαστικό επιμελητή στους άλλους εταίρους έγγραφη δήλωσή του ότι δεν επιθυμεί τη συνέχιση της λειτουργίας αυτής.

2. Σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου, η εταιρία συνεχίζεται από τον επιζώντα εταίρο και τους κληρονόμους του θανόντος.

Άρθρο 10

Εκκαθάριση της εταιρίας

1. Τη λύση της εταιρίας ακολουθεί το στάδιο της εκκαθαρίσεως.

2. Εκκαθαριστές ορίζονται από τώρα και οι δύο εταίροι (και διαχειριστές).

3. Κατά τη διάρκεια της εκκαθαρίσεως διεξάγονται μόνο εργασίες απαραίτητες για το σκοπό αυτής (ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, εξόφληση των προς τρίτους υποχρεώσεων, απόδοση των εισφορών των εταίρων και τέλος διανομή του απομένοντος υπολοίπου στους εταίρους).

Άρθρο 11

Απαγόρευση σφραγίσεως περιουσίας εταιρίας

Απαγορεύεται στους εταίρους ή τους κληρονόμους αυτών να ζητήσουν δικαστικώς τη σφράγιση των εγκαταστάσεων ή της περιουσίας της εταιρίας κατά τις διατάξεις του Κ. Πολ. Δικονομίας περί ασφαλιστικών μέτρων.

Άρθρο 12

Κάθε διαφορά που μπορεί να προκύψει ανάμεσα στους εταίρους σχετικά με την ερμηνεία και εφαρμογή του παρόντος καταστατικού, καθώς και κάθε απαίτηση αυτών μεταξύ τους, που να προέρχεται από την παρούσα σύμβαση, θα λύεται υποχρεωτικά με διαιτησία κατά τις διατάξεις των άρθρων 867 - 901 του Κ. Πολ. Δικονομίας από δύο διαιτητές και σε περίπτωση διαφωνίας αυτών, ορίζεται από τώρα ως επιδιαιτητής ο Προϊστάμενος Πρωτοδικείου Αθηνών ή ο υπ' αυτού διορισθησόμενος.

ΟΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ

3.5 Τροποποιήσεις καταστατικού και σχετική διαδικασία

Το αρχικό (συστατικό της εταιρίας έγγραφο) καταστατικό σπανίως μένει αναλλοίωτο μέχρι τέλους. Συνήθως, κατά τη διάρκεια της ζωής της εταιρίας, εμφανίζονται καταστάσεις που επιβάλλουν αλλαγές στα πρόσωπα και τον τρόπο λειτουργίας αυτής, όπως είναι η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου, ο διορισμός νέου διαχειριστή ή διαχειριστών, η αλλαγή ή διεύρυνση του σκοπού της εταιρίας, η μεταβολή της έδρας ή της επωνυμίας αυτής κ.ο.κ.

Όλες αυτές οι αλλαγές στην εταιρία γίνονται κατόπιν αποφάσεων των εταίρων, που υλοποιούνται με την τροποποίηση των σχετικών άρθρων του καταστατικού.

Η διαδικασία τροποποιήσεως του καταστατικού είναι η ίδια με εκείνη που τηρείται και κατά τη σύνταξη του αρχικού καταστατικού (σύσταση της εταιρίας).

Κατ' αρχήν συντάσσεται ένα έγγραφο τροποποιητικό του ισχύοντος καταστατικού. Το τροποποιητικό αυτό έγγραφο - όπως και το αρχικό (συστατικό της εταιρίας) καταστατικό - δεν απαιτείται να είναι δημόσιο (συμβολαιογραφικό), αλλά αρκεί και ιδιωτικό έγγραφο.

Ενώπιον συμβολαιογράφου θα συνταχθεί υποχρεωτικά το τροποποιητικό έγγραφο μόνο όταν με αυτό γίνεται σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματος δικαιώματος επάνω σε ακίνητα (π.χ. εισφορά κυριότητας ή χρήσεως ακινήτου στην εταιρία), όπως ορίζει το άρθρο 369 του Αστικού Κώδικα. Στη συνέχεια, θα γίνουν οι εξής ενέργειες:

α) Υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της έδρας της εταιρίας) δύο αντιγράφων του τροποποιητικού εγγράφου του καταστατικού και ταυτόχρονη καταβολή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1% (άρθρα 17 επ. Ν. 1676/86). Φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου οφείλεται εφόσον με την τροποποίηση επέρχεται αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Η καταβολή του φόρου αυτού γίνεται με ξεχωριστή δήλωση, σε έντυπο της Δ.Ο.Υ., που πρέπει να υποβληθεί μαζί με τα δύο αντίγραφα του τροποποιητικού εγγράφου μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία συντάξεως του τελευταίου.

β) Θεώρηση από το Ταμείο Συντάξεως Νομικών. Το θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. αντίγραφο του τροποποιητικού του καταστατικού εγγράφου υποβάλλεται για θεώρηση στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών, όπου - αν συντρέχει περίπτωση αυξήσεως κεφαλαίου - πληρώνεται και εισφορά 0,50% επί του ποσού που καταβλήθηκε και ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 %.

γ) Θεώρηση από το Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων του ίδιου ως άνω αντιγράφου και πληρωμής εισφοράς προς το ταμείο αυτό με συντελεστή 1% με τις ίδιες προϋποθέσεις, όπως στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών.

δ) Θεώρηση από το αρμόδιο Επιμελητήριο. Το ίδιο αντίγραφο υποβάλλεται και στο αρμόδιο επιμελητήριο (στο οποίο είναι γραμμένη η εταιρία), το οποίο θεωρεί ή χορηγεί ιδιαίτερη βεβαίωση περί του δικαιώματος της εταιρίας να χρησιμοποιεί την επωνυμία της (άρθρο 7

N. 2081/92).

ε) Στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας υποβάλλεται το ανωτέρω αντίγραφο του τροποποιητικού εγγράφου με όλες τις επ' αυτού θεωρήσεις, το οποίο και καταχωρείται στο τηρούμενο εκεί βιβλίο εταιριών. Ο Γραμματέας του Πρωτοδικείου χορηγεί, μετά την άνω καταχώρηση στο βιβλίο εταιριών, θεωρημένα αντίγραφα του τροποποιητικού εγγράφου, με τον αριθμό της καταχώρησης. Ένα από αυτά υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εδώ τελειώνει η διαδικασία της τροποποίησης του καταστατικού.

Συνήθως, το τροποποιητικό έγγραφο περιέχει μόνο τις επερχόμενες με αυτό τροποποιήσεις του καταστατικού της εταιρίας. Έτσι, κάθε νέο τροποποιητικό συμφωνητικό αναφέρεται σε όλα τα προηγούμενα και τα συμπληρώνει. Προτιμότερο, ωστόσο, είναι όπως το έγγραφο συμφωνητικό, που τροποποιεί το καταστατικό, να περιλαμβάνει και ολόκληρο το κείμενο του καταστατικού με όλες τις μέχρι τη στιγμή εκείνη τροποποιήσεις, σε κωδικοποιημένη μορφή. Με τη μεθόδευση αυτή, οι ενδιαφερόμενοι έχουν συγκεντρωμένες σε ένα έγγραφο (το κωδικοποιημένο καταστατικό) όλες τις ισχύουσες διατάξεις που αφορούν τη συγκεκριμένη εταιρία και αυτό τους εξυπηρετεί εξαιρετικά.

4. Ανώμαλες ή αντικανονικές προσωπικές εταιρίες.

4.1 Γενικά περί ανωμάτων ή αντικανονικών εταιριών.

Κατά τις σχετικές διατάξεις, η ανώνυμη εταιρία και η εταιρία περιορισμένης ευθύνης που δεν καταρτίσθηκαν με συμβολαιογραφικό έγγραφο είναι ανύπαρκτες - θεωρούνται, δηλαδή, ως ουδέποτε συσταθείσες και άρα ως μη δυνάμενες να παράγουν οποιοδήποτε έννομο αποτέλεσμα.

Αντίθετα, οι προσωπικές εμπορικές εταιρίες (Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη) και χωρίς έγγραφο συστάσεώς τους ή χωρίς την κατά νόμον δημοσίευση του ιδρυτικού τους, μπορούν να λειτουργήσουν, γιατί επιτρέπεται η απόδειξή τους με κάθε μέσο. Όμως, οι προσωπικές εταιρίες που άρχισαν τη δράση τους χωρίς να συντάξουν προηγουμένως το ιδρυτικό τους έγγραφο (εταιρική σύμβαση - καταστατικό) ή χωρίς να δημοσιεύσουν αυτό, ευρίσκονται σε μια ιδιότυπη νομική κατάσταση - υφίστανται μεν «εν τοις πράγμασι», αλλά ως ανώμαλες εταιρίες.

Η ανωμαλία μιας προσωπικής εταιρίας μπορεί να οφείλεται σε ουσιαστικά ελαττώματα (όπως η συμμετοχή ανίκανων προσώπων) ή σε τυπικά ελαττώματα (όπως η έλλειψη συστατικού εγγράφου ή η μη δημοσίευση αυτού).

Ανώμαλη, πλην «εν τοις πράγμασι υπάρχουσα» εταιρία έχουμε και όταν στη σύσταση αυτής μετέχει ανήλικος, χωρίς τη σχετική άδεια του αρμόδιου δικαστηρίου (Εφ. Θεσ/κης 1064/75, Εφ. Αθηνών 6095/85, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1987, σελ.816).

4.2 Έλλειψη συστατικού εγγράφου.

Το άρθρο 39 του Εμπορικού Νόμου ορίζει ρητά ότι οι Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα, δημόσια ή ιδιόγραφα. Ωστόσο, η θεωρία και κυρίως η νομολογία επέβαλαν συν τω χρόνω μια πρακτική, που οδηγεί στη δυνατότητα αποδείξεως της υπάρξεως εταιρίας και με μάρτυρες, με όρκο ή ομολογία. Πιο συγκεκριμένα, αν δεν υπάρχει έγγραφο συστάσεως της εταιρίας, οι εταίροι μπορούν να αποδείξουν την ύπαρξη της εταιρίας στις μεταξύ τους σχέσεις με όρκο ή ομολογία και ακόμα με μάρτυρες, εφόσον υφίσταται αρχή έγγραφης αποδείξεως. Οι τρίτοι,

όμως, μπορούν να επικαλεσθούν πάντοτε και μάρτυρες.

4.3 Έλλειψη δημοσιότητας συστατικού εγγράφου.

Η μη δημοσίευση του καταστατικού ή περιλήψεως αυτού, όπως αναφέρει ο νόμος, αντιμετωπίζεται στην πράξη κατά τρόπο παρεμφερή ή μάλλον σε συνδυασμό με την παντελή έλλειψη συστατικού της εταιρίας εγγράφου. Η αντιμετώπιση, δηλαδή, του θέματος της μη δημοσιεύσεως του καταστατικού είναι ανάλογη προς τα ανωτέρω και διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις:

α) Στις σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους, ο κάθε εταίρος μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη της εταιρίας με κάθε μέσο (και με όρκο ή ομολογία) εκτός από μάρτυρες. Η απόδειξη της υπάρξεως της εταιρίας με μάρτυρες επιτρέπεται, κατ' εξαίρεση, μόνο όταν υπάρχει αρχή εγγράφου αποδείξεως.

β) Στις σχέσεις των εταίρων έναντι των τρίτων η βούληση του νόμου είναι ρητή. Οι εταίροι δεν μπορούν να προτείνουν την έλλειψη καμιάς διατυπώσεως δημοσιότητας έναντι των τρίτων και να επικαλεσθούν έτσι ανυπαρξία της εταιρίας (άρθρο 42 § 3 Ε.Ν.). Επίσης, και η εταιρία δεν έχει το δικαίωμα να προβάλλει έναντι των τρίτων την έλλειψη δημοσιότητας.

γ) Οι τρίτοι, εφόσον έχουν έννομη σχέση με την εταιρία και έννομο συμφέρον, σε περίπτωση μη τηρήσεως των διατυπώσεων δημοσιότητας, έχουν τη δυνατότητα να επικαλεσθούν την ακυρότητα της εταιρίας (οπότε στρέφονται κατά των εταίρων) ή να μην την επικαλεσθούν (και στην περίπτωση αυτή τους είναι επιτρεπτό να αποδείξουν την ύπαρξη της εταιρίας ακόμα και με μάρτυρες). Πάντως, οι τρίτοι έχουν απλώς το δικαίωμα επιλογής και όχι ταυτόχρονης χρήσεως και των δύο ως άνω δικαιωμάτων.

Η νομολογία, από μακρού ακολουθεί τα ανωτέρω αναπτυχθέντα και έτσι κατέληξε σε ένα γενικό κανόνα: Ότι η μη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρίας συνεπάγεται τη σχετική ακυρότητα αυτής. Μια ακυρότητα, δηλαδή, την οποία μόνον οι τρίτοι μπορούν να επικαλεσθούν, ενώ οι εταίροι δεν έχουν αυτή τη δυνατότητα έναντι των τρίτων (Α.Π. 170/57, Εφ. Αθ. 656/84, 853/82, Σ.Ε. 523/50, Εφ. Θεσ/νίκης 1842/73).

Η εταιρία, που παρά τη μη δημοσίευση του καταστατικού ή και την παντελή έλλειψη αυτού, εμφανίσθηκε στην αγορά και δημιούργησε συναλλαγές, καλείται ανώμαλη ή αντικανονική ή πιο κομψά «εταιρία υπάρχουσα εν τοις πράγμασι». Η εταιρία αυτή θεωρείται, κατά πλάσμα του νόμου, ισχυρή και η εκ των υστέρων άρση των λόγων της ανωμαλίας (π.χ. καθυστερημένη δημοσίευση του καταστατικού) αίρει και την ακυρότητά της.

Η ανώμαλη ή αντικανονική προσωπική εταιρία, που λειτούργησε για ένα χρονικό διάστημα στα πράγματα, πρέπει να διακρίνεται από την αφανή εταιρία. Στην πρώτη η έλλειψη δημοσιότητας μπορεί να προκαλέσει ακυρότητα της εταιρίας, ενώ η αφανής είναι από τη φύση της τέτοια και δεν έχει ανάγκη καμιάς δημοσιότητας.

Λήξη της διάρκειας της εταιρίας. Ανώμαλη καθίσταται και η προσωπική εταιρία που έληξε η διάρκειά της και δεν έγινε έγκαιρα τροποποίηση του καταστατικού της και παράταση του χρόνου διάρκειάς της. Πάντως, καλό θα είναι οι συντάσσοντες τα εταιρικά των προσωπικών εταιριών να περιλαμβάνουν σ' αυτά ρήτρα αυτόματης παρατάσεως του χρόνου διάρκειας αυτών, σύμφωνα με την οποία, εφόσον δεν εκδηλωθεί αντίθετη γνώμη των εταίρων, θα παρατείνονται μετά τη λήξη της προθεσμίας για την οποία συστάθηκαν, για χρόνο ίσο ή διάφορο αυτού που είχε οριστεί αρχικά. Η ρήτρα αυτή αναγνωρίζεται από τη διοίκηση, οπότε δεν είναι αναγκαία η δημοσίευση συμπληρωμα-

τικού όρου παρατάσεως.

Εικονικότητα εταιρίας. Το θέμα της τυχόν εικονικότητας της προσωπικής εμπορικής εταιρίας, ενδιαφέρει, βεβαίως, τους συναλλασσόμενους με αυτήν, αλλά επίσης και την φορολογούσα αρχή. Το Συμβούλιο της Επικρατείας (απόφ. 1156/85, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1986, σελ. 60) έκρινε ότι τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν να κρίνουν για την εικονικότητα ή μη της εταιρικής συμβάσεως ή για το ποσοστό συμμετοχής κάθε εταίρου ή για την εικονικότητα της καθόλου συμμετοχής προσώπου που φέρεται ως εταίρος και να προσδιορίσουν το κέρδος επί τη βάσει του πραγματικού ποσοστού συμμετοχής στην εταιρία.

Οι περί εικονικότητας διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 138 - 139) έχουν εφαρμογή και στις Ομόρρυθμες εταιρίες (Α.Π. 1079/73). Συνεπώς, εταιρία που συστήθηκε εικονικά είναι άκυρη (Α.Π. 1122/75). Είναι έγκυρη, όμως, άλλη σύμβαση, που τυχόν υποκρύπτεται κάτω από την άκυρη εταιρία, όπως π.χ. η ύπαρξη αφανούς εταιρίας.

Η εικονικότητα συμμετοχής κάποιου ως ομόρρυθμου εταίρου προβάλλεται μόνο στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις και όχι έναντι τρίτων. Ως εκ τούτου, ο εικονικώς συμμετέχων εταίρος ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη.

Ακύρωση προσωπικής εταιρίας λόγω απάτης. Ο εταίρος προσωπικής (Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης) εταιρίας, που οδηγήθηκε στη σύσταση αυτής με απάτη, δικαιούται να ζητήσει - εκτός από την αποκατάσταση κάθε ζημίας που υπέστη - και την ακύρωση της εταιρικής συμβάσεως. Εφόσον, όμως, η εταιρία λειτούργησε, η κήρυξη της ακυρώσεως δεν έχει αναδρομικά αποτελέσματα, αλλ' αφορά μόνο στο μέλλον.

5. Λογιστικές εγγραφές συστάσεως Ο.Ε.

5.1 Κατηγορία λογιστικών βιβλίων

Οι προσωπικές εταιρίες δεν έχουν υποχρέωση από το νόμο να τηρήσουν λογιστική κατά τη διπλογραφική μέθοδο, εκτός αν ξεπεράσουν κάποιο όριο ετησίων ακαθαρίστων εσόδων. Έτσι, οι περισσότερες από τις προσωπικές εταιρίες, μετά τη σύστασή τους, τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που δεν απαιτούν διπλογραφία. Άρα γι' αυτές τις περιπτώσεις δεν ισχύουν όσα αναπτύσσονται εδώ. Στην παρούσα παράγραφο λοιπόν, εξετάζονται οι λογιστικές εγγραφές συστάσεως της Ομόρρυθμης εταιρίας, που από την αρχή τηρεί προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας (δηλαδή, κατά τη διπλογραφική μέθοδο) ή που θα αναγκαστεί λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων, να τηρήσει στο μέλλον.

Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση τηρήσεως διπλογραφικής λογιστικής εφαρμόζεται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

5.2 Είδη εισφορών

Οι εισφορές των εταίρων προς σύσταση Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρίας δυνατόν να περιλαμβάνουν χρήμα (μετρητά ή επιταγές) ή και κάθε άλλο αντικείμενο που μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα. Οι εισφορές σε είδος μπορεί να περιλαμβάνουν: α) Ακίνητα κατά κυριότητα. β) Κινητά πράγματα (εμπορεύματα, χρεόγραφα, γραμμάτια εισπρακτέα, απαιτήσεις κατά τρίτων κ.λπ.) επίσης κατά κυριότητα. γ) Τη χρήση ή την επικαρπία πράγματος. δ) Την προσωπική εργασία εταίρου. ε) Την εμπορική πίστη και φήμη αυτού (Goodwill).

Εισφορά χρήσεως ακινήτου. Όταν εισφέρεται η χρήση ακινήτου από τον εταίρο στον οποίο ανήκει, ως συμμετοχή του στο κεφάλαιο της

εταιρείας, η εισφορά αυτή αποτιμάται κατά τα αναπτυσσόμενα στην επόμενη υποπαράγραφο και υποβάλλεται σε πληρωμή φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%.

Είναι διαφορετική η περίπτωση εισφοράς χρήσεως ακινήτου σε προσωπική εταιρία για ορισμένο χρονικό διάστημα, όχι για την απόκτηση ποσοστών συμμετοχής του εισφέροντος στο κεφάλαιο αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το Υπουργείο Οικονομικών θεωρεί τη μισθωτική αξία της χρήσεως του ακινήτου ως εισόδημα από οικοδομές, το οποίο αποκτά ο εισφέρων με τη χρήση του ακινήτου.

5.3 Αποτίμηση εισφορών σε είδος

Κατ' αρχήν, όλες οι εισφορές σε είδος αποτιμούνται κατόπιν συμφωνίας μεταξύ των εταίρων και όχι από κάποια επιτροπή, όπως γίνεται με τις εισφορές σε είδος των ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης. Τα γραμμάτια εισπρακτέα και τα χρεόγραφα γενικώς, καθώς και οι απαιτήσεις κατά τρίτων και άλλα συναφή στοιχεία αποτιμούνται με την αξία τους κατά την ημέρα της εισφοράς. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία θα προσκομισθεί το καταστατικό για θεώρηση και καταβολή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, θα προβεί σε δική της αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Η εκτίμηση των σε είδος εισφορών, που θα κάνει η Δ.Ο.Υ., πιθανότατα θα είναι μεγαλύτερης αξίας από εκείνη της αποτιμήσεως, που έκαναν οι εταίροι κατόπιν ελεύθερης μεταξύ τους συμφωνίας.

Αυτό σημαίνει ότι θα πληρωθεί στην Δ.Ο.Υ. μεγαλύτερο ποσό φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%, αλλά δεν θα επέλθει τροποποίηση του καταστατικού ως προς το ποσόν του εταιρικού κεφαλαίου. Το κεφάλαιο της εταιρίας θα παραμείνει στο ύψος που

προσδιορίσθηκε από την αρχή με την ελεύθερη συμφωνία των ιδρυτών της εταιρίας. Όμως, τα δικαιώματα υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων θα υπολογισθούν με βάση την εκτίμηση που έκανε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην αξία των εισφορών σε είδος.

5.4 Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών συστάσεως Ο.Ε.

Οι Α και Β συστήνουν Ομόρρυθμη εταιρία εισφέροντας ο καθένας τους τα ακόλουθα:

Εισφορές εταίρου Α		
Μετρητά	100,00	ευρώ
Γραμμάτια πελατών του Ονομαστικής αξίας 105 ευρώ και σημερινής 100 ευρώ	100,00	»
Εμπορεύματα αξίας	200,00	»
Απαιτήσεις κατά πελατών απόλυτα φερέγγυες	<u>100,00</u>	»
Σύνολο:	<u>500,00</u>	»
Εισφορές εταίρου Β		
Μηχάνημα αξίας (που συμφωνήθηκε ελεύθερα μεταξύ των ιδρυτών της εταιρίας)	500,00	»

Το καταστατικό της εταιρίας θα αναγράφει ύψος κεφαλαίου 1.000,00 ευρώ (δηλαδή από 500,00 ευρώ ο κάθε εταίρος). Ας υποθέσουμε ότι η Δ.Ο.Υ., στην οποία προσκομίσθηκε το καταστατικό για θεώρηση, εκτίμησε την αξία του μηχανήματος σε 2.000,00 ευρώ. Θα καταβληθεί σ' αυτήν φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου ανερχόμενος στο ποσό των $(2.500,00 * 1\% =)$ 25,00 ευρώ. Στην ίδια αξία των 2.500,00 ευρώ θα υπολογισθούν και οι εισφορές υπέρ του Ταμείου

Συντάξεως Νομικών και του Ταμείου Πρόνοιας Δικηγόρων.

Αυτό, όμως, δεν θα επιφέρει τροποποίηση του ύψους του κεφαλαίου, που αναγράφεται στο καταστατικό, ούτε μεταβάλλει τη σχέση συμμετοχής των εταίρων στην εταιρία. Συνεπώς και οι λογιστικές εγγραφές συστάσεως της Ομόρρυθμης εταιρίας θα ακολουθήσουν τα στοιχεία του καταστατικού και δεν θα επηρεασθούν από τη διαφορετική εκτίμηση που έκανε η Δ.Ο.Υ. στην αξία του μηχανήματος.

Η πρώτη λογιστική εγγραφή είναι αυτή που θα εμφανίσει τους λογαριασμούς των εισφορών. Θα χρεωθούν οι προσωπικοί λογαριασμοί των εταίρων για να εμφανισθούν οι υποχρεώσεις που ανέλαβαν έναντι της εταιρίας και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του εταιρικού κεφαλαίου.

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι. Λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου		1.000,00
33.03.00 Λογαριασμός εταίρου Α	500,00	
33.03.01 Λογαριασμός εταίρου Β	<u>500,00</u>	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		1.000,00
<i>Κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου από τους εταίρους, σύμφωνα με το άρθρο ... του καταστατικού</i>		

Θα ακολουθήσει η εγγραφή καταβολής των εισφορών, που θα έχει την ακόλουθη μορφή.

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		100,00
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		105,00
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		200,00
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		100,00

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	500,00	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.000,00
33.03 Εταίροι. Λογ. καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.00 Λογ. εταίρου Α	500,00	
33.03.01 Λογ. εταίρου Β	<u>500,00</u>	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		
31.06 Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων		5,00
<i>Καταβολή εισφορών των εταίρων ιδρυτών, σύμφωνα με το καταστατικό</i>	1.005,00	1.005,00

Οι παραπάνω εγγραφές πρέπει να γίνουν αμέσως μετά τη δημοσίευση του καταστατικού (και τη θεώρηση των βιβλίων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.). Αν καθυστερήσει λίγες μέρες η καταβολή των εισφορών, μπορεί να υπάρξει ετεροχρονισμός των δύο εγγραφών. Στη δεύτερη εγγραφή της καταβολής των εισφορών και στο σκέλος της χρεώσεως, ο λογαριασμός «31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα στο χαρτοφυλάκιο» χρεώνεται με την ονομαστική αξία των γραμματίων (105,00 ευρώ), ενώ ταυτόχρονα πιστώνεται ο λογαριασμός «31.06 Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» με το ποσόν των 5,00 ευρώ. Έτσι εμφανίζεται, ορθώς, η καταβολή της πραγματικής (σημερινής) εισφοράς του Α, που όσον αφορά τα γραμμάτια εισπρακτέα είναι $(105,00 - 5,00 =) 100,00$ ευρώ.

Μετά τις άνω εγγραφές ανοίγματος των λογιστικών βιβλίων της εταιρίας, οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού και των σχετικών αναλυτικών καθολικών (οι πρώτοι με κεφαλαία, οι δεύτεροι με πεζά γράμματα) θα εμφανίζουν την ακόλουθη εικόνα:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

1.000,00	1.000,00
33.03 Εταίροι. Λογ. καλύψεως κεφαλαίου	
1.000,00	1.000,00
33.03.00 Λογ. εταίρου Α	
500,00	500,00
33.03.01 Λογ. εταίρου Β	
500,00	500,00
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	
105,00	5,00
31.00 Γραμμ. εισπρ. στο χαρτοφυλάκιο	
105,00	
31.06 Μη δεδουλ. τόκοι γραμμ. Εισπρ.	
	5,00

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ

	1.000,00
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο	
	1.000,00
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
100,00	
38.00 Ταμείο	
100,00	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	
100,00	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	
500,00	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	
200,00	

Με βάση τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών, θα συνταχθεί ο ισολογισμός ενάρξεως της εταιρίας, που θα καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και θα έχει την εξής μορφή:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΕΩΣ			
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	500,00	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	200,00	40.06 Εταιρικό κεφάλαιο	1.000,00
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	100,00	31 ΓΡΑΜ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	
31 ΓΡΑΜΜ. ΕΙΣΠΡ.		31.06 Μη δεδουλευμένοι	5,00
31.00 Γραμ. εισπρ. στο χαρτ.	105,00	τόκοι γραμμ. εισπρ.	
38 ΧΡΗΜ/ΚΑ ΔΙΑΘΕΣ.			
38.00 Ταμείο	100,00		
	<u>1.005,00</u>		<u>1.005,00</u>

Επαναλαμβάνεται, ότι οι παραπάνω λογιστικές εγγραφές αφορούν εταιρίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και φυσικά πλήρη λογιστική κατά τη διπλογραφική μέθοδο.

Όταν θα εισπραχθούν τα γραμμάτια (και εφόσον εισπραχθούν κανονικά στο σύνολο της ονομαστικής τους αξίας, δηλαδή, στα 105,00 ευρώ), η διαφορά των 5,00 ευρώ των μη δεδουλευμένων τόκων (που ήδη έχουν μεταβληθεί σε δεδουλευμένους, δηλαδή, σε έσοδο) πρέπει να αχθεί στην πίστωση κατάλληλου λογαριασμού εσόδου. Θα γίνουν, λοιπόν, στα βιβλία οι εξής εγγραφές:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο	105,00	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		
31.00 Γραμμ. εισπρ. στο χαρτοφυλάκιο		105,00
<i>Είσπραξη των υπ' αριθ. ... γραμματίων</i>		
<i>εισπρακτέων</i>		
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		
31.06 Μη δεδουλ. τόκοι γραμμ. εισπρακτέων	5,00	
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		
76.02 Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων		5,00
<i>εισπρακτέων</i>		
<i>Μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου του</i>		
<i>λογ/σμού «31.06» στον οικείο λογ/σμό εσόδων</i>		

Λογιστικές εγγραφές εξόδων ιδρύσεως.

Τα διάφορα έξοδα συστάσεως της εταιρίας θα καταχωρηθούν στα βιβλία της εταιρίας. Θα χρεωθεί ένας υπολογαριασμός του πρωτοβάθμιου, «64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» με κατάλληλο τίτλο π.χ. «64.90 Έξοδα συστάσεως εταιρίας». Εάν υπάρχει αμοιβή προς δικηγόρο

ή άλλο ελεύθερο επαγγελματία, φυσικά αυτή θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό «61.00 Αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών». Ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1% θα καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού «63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ» (σε υπολογαριασμό με κατάλληλο τίτλο). Αυτά, εφόσον πρόκειται για τα συνήθη έξοδα συστάσεως της εταιρίας. Εάν έχουν δημιουργηθεί μεγάλα έξοδα για την ίδρυση και την οργάνωση της εταιρίας, τότε αυτά θα καταχωρηθούν στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό «16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ» και μάλιστα στον υπολογαριασμό «16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως». Ο νόμος (άρθρο 31 § 1 περ. ιβ Ν. 2238/94) επιτρέπει όπως τα έξοδα αυτά αποσβεστούν εφάπαξ ή σε περισσότερες (μέχρι 5) χρήσεις.

Εγγραφές ενάρξεως Ο.Ε. που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ. Στο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και στη στήλη Εισπράξεων του Ταμείου καταχωρούνται τα ποσά των εισφορών σε χρήμα (αναλυτικά για κάθε εταίρο). Στο τέλος του ίδιου βιβλίου, σε ιδιαίτερη σελίδα, καταχωρούνται (αναλυτικά) όλες οι εισφορές σε είδος των εταίρων - όπως γίνεται και με τα άλλα πάγια που αγοράζει η εταιρία.

6. Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου

6.1 Γενικές παρατηρήσεις

Οι λειτουργικές ανάγκες μιας Ομόρρυθμης εταιρίας συχνά επιβάλλουν την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται, συνήθως, με την καταβολή συμπληρωματικών εισφορών εκ μέρους των εταίρων. Για να μη μεταβληθεί η σχέση συμμετοχής στην εταιρία μεταξύ των εταίρων, πρέπει οι συμπληρωματικές εισφορές αυτών να είναι ανάλογες προς τις αρχικές. Δηλαδή, αν σε μια εταιρία με κεφάλαιο 1.000,00 ευρώ

μετέχουν δύο εταίροι, ο Α και ο Β, με ποσοστό 40% και 60% αντίστοιχα, και αποφασισθεί ο διπλασιασμός του εταιρικού κεφαλαίου, θα πρέπει ο Α να καταβάλει 400,00 ευρώ και ο Β 600,00 ευρώ, εφόσον οι εταίροι επιθυμούν τη διατήρηση της αρχικής σχέσεως τους στη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να προέλθει και από νέες εισφορές σε είδος, που η αξία τους θα συμφωνηθεί και θα γίνει δεκτή από όλους τους υπάρχοντες εταίρους.

Επίσης, η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να επιτευχθεί και με την είσοδο νέων εταίρων στην εταιρία. Είναι φανερό, ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση θα έχουμε, οπωσδήποτε, μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής των αρχικών εταίρων.

6.2 Δάνεια ή καταθέσεις των εταίρων προς την εταιρία

Δάνεια των εταίρων προς την εταιρία, έντοκα ή άτοκα, χαρτοσημαίνονται προς 2,4% και η σχετική δήλωση και απόδοση του χαρτοσήμου γίνεται εντός 15 ημερών του επόμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίο χορηγήθηκε το δάνειο. Εάν το δάνειο χορηγήθηκε με έγγραφο συμφωνητικό (μεταξύ εταίρου και εταιρίας), η δήλωση και η απόδοση του χαρτοσήμου γίνεται εντός πέντε (5) ημερών από την ημερομηνία του δανείου (βλ. συνδυασμένες διατάξεις άρθρου 15 § 1α και άρθρου 3 Κ.Τ.Χ.). Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση δανείου της εταιρίας προς εταίρους. Εάν η κατάθεση μετρητών από τους εταίρους προς την εταιρία δεν χαρακτηρίζεται (σε σχετικό συμφωνητικό ή στην οικεία εγγραφή στα λογιστικά βιβλία) ως δάνειο, αλλά αποτελεί απλή ταμειακή διευκόλυνση, τότε το χαρτόσημο ανέρχεται σε 1,2% και η δήλωση και απόδοσή του γίνεται εντός 15 ημερών, κατά τα άνω (άρθρο 15 § 5γ Κ.Τ.Χ.).

Αντίθετα με τα παραπάνω περί δανείων και ταμειακών διευκολύνσεων των εταίρων προς την εταιρία, οι καταθέσεις μετρητών εκ μέρους των εταίρων στο ταμείο της εταιρίας, που προορίζονται για αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, δεν χαρτοσημαίνονται. Πρέπει, όμως, στην περίπτωση αυτή να πιστώνεται ο λογαριασμός «43 ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ / 43.01 Καταθέσεις εταίρων».

Σε κάθε περίπτωση αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου επέρχεται τροποποίηση του καταστατικού, γιατί μεταβάλλεται το άρθρο που αναγράφει το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου και ενδεχομένως το άρθρο που εκφράζει τη σχέση συμμετοχής των εταίρων κ.α. Όταν συνταχθεί και υπογραφεί το τροποποιητικό έγγραφο του καταστατικού (οπότε συντελείται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου) πρέπει να πληρωθεί ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1% με την υποβολή αντίστοιχης δηλώσεως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (εντός 15 ημερών από την υπογραφή του τροποποιητικού εγγράφου).

6.3 Διαδικασία τροποποίησης

Η διαδικασία τροποποίησης του καταστατικού είναι η ίδια με εκείνη της δημοσίευσής του αρχικού καταστατικού. Το τροποποιημένο καταστατικό υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., (της έδρας της εταιρίας) για θεώρηση και πληρωμή του φόρου συγκεντρώσεως 1% επί του ποσού της αύξησης. Η Δ.Ο.Υ. έχει και στην περίπτωση αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου με εισφορές σε είδος το δικαίωμα να προβεί σε δική της εκτίμηση της αξίας των εισφερομένων ειδών και να υπολογίσει επ' αυτής το φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%. Μετά τη θεώρηση του καταστατικού από την Δ.Ο.Υ., τούτο θεωρείται και στα Ταμεία Συντάξεως Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων, όπου

πληρώνονται και τα ανάλογα τέλη και κατόπιν προσάγεται στο οικείο πρωτοδικείο για τη διαδικασία της δημοσιεύσεως. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει ουσιαστικά την καταχώρηση του τροποποιημένου καταστατικού στα ειδικά βιβλία του, περί εταιριών και τη θεώρηση του καταστατικού.

Υπ' όψη και η υποχρέωση θεώρησης της τροποποίησης του καταστατικού από το οικείο επιμελητήριο, που επιβλήθηκε με το άρθρο 7 του Ν. 2081/92.

Συνήθως, η τροποποίηση του καταστατικού γίνεται σε ιδιαίτερο (ιδιωτικό) συμφωνητικό έγγραφο, ξεχωριστό τελείως από το αρχικό (συστατικό) έγγραφο ή και τα μεταγενέστερα τροποποιητικά συμφωνητικά, στο οποίο φυσικά αναφέρονται όλα τα προηγούμενα. Έτσι, κάθε νέο τροποποιητικό συμφωνητικό αναφέρεται στα προηγούμενα και τα συμπληρώνει: Προτιμότερο, ωστόσο, είναι το έγγραφο συμφωνητικό, που τροποποιεί το καταστατικό, να περιλαμβάνει και ολόκληρο το κείμενο του καταστατικού με όλες τις τροποποιήσεις, σε κωδικοποιημένη μορφή.

6.4 Λογιστικές εγγραφές σε αύξηση κεφαλαίου

Έστω, ότι η συγκεκριμένη Ομόρρυθμη εταιρία αύξησε το εταιρικό της κεφάλαιο κατά 1.000,00 ευρώ με συμπληρωματικές εισφορές των δύο εταίρων της σε μετρητά κατά την αναλογία της αρχικής συμμετοχής τους σ' αυτήν (40% ο Α και 60% ο Β). Οι λογιστικές εγγραφές, με τις οποίες θα εμφανισθεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και η καταβολή της αυξήσεως, είναι ακριβώς οι ίδιες, όπως στη σύσταση της εταιρίας, ήτοι:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι. Λογ. καλύψεως κεφαλαίου	1.000,00	
33.03.00 Λογ. εταίρου Α	400,00	
33.03.01 Λογ. Εταίρου Β	600,00	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		1.000,00
<i>Κάλυψη αύξησεως εταιρικού κεφαλαίου, ως το από... τροποποιητικό έγγραφο του καταστατικού</i>		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο	1.000,00	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι. Λογ. καλύψεως κεφαλαίου		1.000,00
33.03.00 Λογ. εταίρου Α	400,00	
33.03.01 Λογ. εταίρου Β	600,00	
<i>Καταβολή της άνω αύξησεως του εταιρικού κεφαλαίου</i>		

6.5 Αύξηση με εισφορές σε είδος

Όπως λέχθηκε παραπάνω, η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει και με εισφορές σε είδος, η αξία των οποίων αποτιμάται με συμφωνία των εταίρων και παράλληλα εκτιμάται και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον υπολογισμό και την καταβολή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%.

Παράδειγμα: Έστω μια Ομόρρυθμη εταιρία με κεφάλαιο 1.000,00 ευρώ (ο Α εταίρος 40% - ο Β 60%). Οι μέτοχοί της αποφασίζουν να εισφέρει ο Β ένα μηχάνημα του κατά κυριότητα στην εταιρία και στην τιμή των 600,00 ευρώ. Εφόσον επιθυμούν να διατηρηθεί η μεταξύ τους αναλογία συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο, θα πρέπει να εισφέρει και ο Α μετρητά 400,00 ευρώ (ή κάποιο μηχάνημα ή άλλο είδος ίσης αξίας).

Αν δεν γίνει αυτό, δηλαδή, αν ο Α δεν εισφέρει τίποτε, η σχέση τους θα μεταβληθεί και από 40% - 60%, θα καταλήξει σε 25% - 75% (αναλογία κεφαλαίου (400,00 - 1.200,00 ευρώ). .

Υποθέτουμε, ακόμα, ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκτίμησε την αξία του εισφερθέντος μηχανήματος σε διπλάσια αξία, δηλαδή, σε 1.200,00 ευρώ. Θα καταβληθεί φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου $1.200,00 * 1\% = 12,00$ ευρώ, αλλά κατά τη λογιστική εμφάνιση της αυξήσεως του κεφαλαίου στα βιβλία της εταιρίας θα ληφθεί υπόψη η συμφωνημένη μεταξύ των εταίρων αξία του εισφερθέντος μηχανήματος. Ακολουθούν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι. Λογ. καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.01 Λογαριασμός εταίρου Β	600,00	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		600,00
<i>Κάλυψη αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου με αξία εισφερθέντος μηχανήματος εταίρου Β, ως το από... τροποποιητικό του καταστατικού</i>		
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	600,00	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Εταίροι. Λογ. καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.01 Λογ. εταίρου Β		600,00
<i>Καταβολή ανωτέρω εισφοράς σε είδος</i>		

Εάν εισφέρει και ο Α (ανάλογα προς την αρχική του εισφορά) ποσό 400,00 ευρώ, δεν θα μεταβληθεί η μεταξύ των εταίρων συμμετοχική σχέση και θα επαναληφθούν οι ίδιες, ως άνω, εγγραφές, ενώ θα καταβληθεί και το ανάλογο ποσό για φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίου ($400,00 * 1\% = 4,00$ ευρώ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ

1. Ιδιότητα ομορρύθμου εταίρου. Απεριόριστη ευθύνη.

1.1 Εταιρική ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου

Γενικά η εταιρική ιδιότητα (αλλιώς και εταιρική συμμετοχή) περιλαμβάνει το δικαίωμα του εταίρου να συμμετέχει στην εταιρία (να είναι, δηλαδή, μέλος αυτής). Φυσικά, η ιδιότητα αυτή του παρέχει περαιτέρω το δικαίωμα να απολαμβάνει τις ωφέλειες που προβλέπει ο νόμος (συμμετοχή στα κέρδη κ.λπ.), αλλά και τον υποχρεώνει να ανταποκρίνεται στα νόμιμα βάρη. Ειδικότερα, η ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου βαρύνει αυτόν με την (σοβαρότατη) απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη για τα χρέη της εταιρίας.

Η έννοια της εταιρικής ιδιότητας προκύπτει έμμεσα από τις διατάξεις περί προσωπικών εταιριών του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα.

Στην πράξη, αλλά και στη νομοθεσία και νομολογία, ο όρος εταιρική ιδιότητα ταυτίζεται πολλές φορές με τους όρους εταιρική μερίδα ή εταιρικό μερίδιο, καίτοι ο πρώτος απ' αυτούς είναι ευρύτερος, γιατί περιλαμβάνει εκτός από την μερίδα συμμετοχής στην εταιρία και άλλα δικαιώματα (όπως ενημερώσεως και ελέγχου, εκπροσωπήσεως και διαχειρίσεως, συμμετοχής στο προϊόν της εκκαθαρίσεως κ.α.).

1.2 Αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου

Η πιο σοβαρή συνέπεια της εταιρικής ιδιότητας στην Ομόρρυθμη εταιρία είναι η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας (άρθρο 22 Ε.Ν.). Με τη διατύπωση αυτή

νοείται ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν, μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, «εις ολόκληρον» ο καθένας την ευθύνη για την πληρωμή των υποχρεώσεων που νομίμως ανέλαβε η εταιρία. Ο δανειστής της εταιρίας, επομένως, κατ' εφαρμογήν και του άρθρου 482 Α.Κ. δικαιούται να απαιτήσει το χρέος αυτής κατ' αρέσκειαν από οποιονδήποτε εταίρο - συνοφειλέτη, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να στραφεί πρώτα κατά του νομικού προσώπου της εταιρίας. Η εταιρία και ταυτόχρονα καθένας **ομόρρυθμος** εταίρος ευθύνεται αλληλεγγύως με τους λοιπούς (ομόρρυθμους) εταίρους για τις υποχρεώσεις που αναλήφθησαν από ένα μόνο εταίρο, ο οποίος υπόγραψε κάτω από την εμπορική επωνυμία. Η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου για τα χρέη της εταιρίας είναι αλληλέγγυα και απεριόριστη, που σημαίνει ότι ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται με ολόκληρη την περιουσία του και όχι μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του (όπως συμβαίνει με τα ετερόρρυθμα μέλη της Ετερορρύθμου εταιρίας ή με τους εταίρους της Ε.Π.Ε. και τους μετόχους της Α.Ε.). Συνεπώς, ο δανειστής της εταιρίας, όταν έχει εκτελεστό τίτλο στα χέρια του, μπορεί να προβεί σε αναγκαστική κατάσχεση και εκποίηση με αναγκαστικό πλειστηριασμό οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου της οφειλέτριας εταιρίας και των ομορρύθμων εταίρων.

Από την παραπάνω σύντομη ανάλυση προκύπτει ότι η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Είναι προσωπική και απεριόριστη, δηλαδή, ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας και με την προσωπική του περιουσία ολόκληρη.

β) Είναι ευθύνη «εις ολόκληρον», που σημαίνει ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται «αλληλεγγύως» με τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους και το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, να εκπληρώσει ολόκληρο το χρέος.

γ) Είναι άμεση, με την έννοια ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρίας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δηλαδή, απέναντι στην εταιρία.

δ) Είναι ευθύνη πρωτογενής, που δίνει το δικαίωμα στο δανειστή της εταιρίας να στραφεί - αν θέλει - απευθείας κατά του ομόρρυθμου εταίρου, χωρίς να προηγηθεί αγωγή κατά της εταιρίας. Του δίνει, ακόμα, το δικαίωμα να στραφεί ταυτόχρονα κατά περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή και της ίδιας της εταιρίας, για το σύνολο του εταιρικού χρέους ή μέρος αυτού.

ε) Είναι ευθύνη που παρακολουθεί τον αποχωρήσαντα ομόρρυθμο εταίρο, ο οποίος εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις, που είχαν δημιουργηθεί μέχρι την ημέρα της αποχωρήσεώς του.

στ) **Παραγραφή** της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων, συνεπώς, δεν νοείται με τη λύση της εταιρίας. Με τη λύση της εταιρίας παύει μόνο η ευθύνη αυτής (αφού δεν υπάρχει πια), αλλά η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρίας, που η περιουσία της δεν επάρκεσε για να εξοφληθούν κατά το στάδιο της εκκαθαρίσεως, εξακολουθεί. Η παραγραφή που ορίζει σχετικά το άρθρο 64 Ε.Ν. είναι πενταετής. Διακοπή της παραγραφής στο πρόσωπο της εταιρίας ενεργεί αντικειμενικά και για τον ομόρρυθμο εταίρο που ευθύνεται «εις ολόκληρον».

2. Δικαιώματα και υποχρεώσεις εταίρων

2.1 Γενικά

Οι περί εταιριών διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα καθορίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταίρων των προσωπικών εταιριών, που απορρέουν από τις μεταξύ τους

σχέσεις. Να σημειωθεί ιδιαίτερα, όμως, η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου και προς τους τρίτους δανειστές της εταιρίας, που είναι απεριόριστη. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εταίρων σημειώνονται στην παρούσα παράγραφο με λίγα λόγια.

2.2 Δικαιώματα των εταίρων

Τα βασικά δικαιώματα των εταίρων που προκύπτουν από την εταιρική ιδιότητα (δηλαδή από το βασικό δικαίωμα της συμμετοχής στην εταιρία) είναι:

α) Δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρίας και διαχείρισης της περιουσίας αυτής. Εάν δεν έχει ορισθεί διαχειριστής ή διαχειριστές της εταιρίας, η εκπροσώπηση και η διαχείριση αυτής ανήκει σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους που την ασκούν συλλογικά ή και κάθε ένας χωριστά με την προϋπόθεση, βέβαια, ότι ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό της εταιρίας και υπογράφει κάτω από την εταιρική επωνυμία. Αυτό προκύπτει ευθέως από το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου.

β) Δικαίωμα ψήφου ή αλλιώς λήψεως αποφάσεων. Κατά το άρθρο 748 του Αστικού Κώδικα, η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει σε όλους μαζί τους εταίρους, εάν δεν συμφωνήθηκε αλλιώς (εάν, δηλαδή, δεν ορίστηκαν διαχειριστές). Εφόσον δε η εταιρική σύμβαση (το καταστατικό) προβλέπει η απόφαση να λαμβάνεται κατά πλειοψηφίαν, εν αμφιβολία, η πλειοψηφία υπολογίζεται σε όλο τον αριθμό των εταίρων. Δηλαδή, απαιτείται πλειοψηφία προσώπων σε αντίθεση προς τις ανώνυμες εταιρίες, όπου πάντοτε ισχύει η κεφαλαιουχική πλειοψηφία.

γ) Δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών υποθέσεων. Κάθε εταίρος δικαιούται να ελέγχει αυτοπροσώπως τα βιβλία και άλλα στοιχεία της

εταιρίας και να κατατοπίζεται έτσι αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων (άρθρο 755 Α.Κ.). Ο διαχειριστής της εταιρίας οφείλει να επιτρέπει στους μη διαχειριστές ομόρρυθμους εταίρους να ενημερώνονται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων. Το δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών βιβλίων και εγγράφων μπορεί να ασκηθεί και με ειδικούς βοηθούς και σε επείγουσες περιπτώσεις με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.

δ) Δικαίωμα παραιτήσεως από τη θέση του διαχειριστή. Ο εταίρος δικαιούται πάντοτε να παραιτηθεί από την αναταθείσα σ' αυτόν διαχείριση της εταιρίας, αλλά μόνο για σπουδαίο λόγο. Συμφωνία περί μη παραιτήσεως (και όταν υπάρχει σπουδαίος λόγος) είναι άκυρη. Πάντως, ο διαχειριστής, ο οποίος παραιτείται ακαίρως χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη παραίτηση, έχει ευθύνη για τη ζημία που θα προκαλέσει αυτή του η ενέργεια (άρθρο 753 Α.Κ.).

ε) Δικαίωμα καταγγελίας της συμβάσεως εταιρίας. Κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να καταγγείλει οποτεδήποτε τη σύμβαση εταιρίας είτε αυτή είναι ορισμένου είτε αορίστου χρόνου, αλλά μόνο για σπουδαίο λόγο. Εάν η καταγγελία γίνει ακαίρως και χωρίς σπουδαίο λόγο που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, τότε ο εταίρος που έκανε την καταγγελία υποχρεούται σε αποζημίωση των λοιπών εταίρων (άρθρα 766 - 767 Α.Κ.).

Το δικαίωμα αυτό, που έχει κάθε ομόρρυθμος εταίρος, να καταγγείλει και να προκαλέσει τη λύση της εταιρίας οποτεδήποτε, έστω και με τον περιοριστικό όρο του «σπουδαίου λόγου», είναι το σοβαρότερο μειονέκτημα της προσωπικής εταιρίας, μετά την απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη του για τα χρέη της εταιρίας. Με το δικαίωμα της καταγγελίας της εταιρίας, αυτή μπορεί να οδηγηθεί σε άκαιρη λύση και οικονομική καταστροφή - πράγμα που πιθανόν να έχει σοβαρότατες συνέπειες και για τους ίδιους τους εταίρους. Δεδομένου,

μάλιστα, ότι την καταγγελία μπορεί να κάνει κάθε εταίρος, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία, εύκολα γίνεται αντιληπτό ότι η μειοψηφία μπορεί να δημιουργήσει αδιέξοδα - κάτι που δεν είναι δυνατό να συμβεί στην Ε.Π.Ε. ή την ανώνυμη εταιρία.

στ) Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας. Εάν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, όλοι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατ' ίσα μέρη, ανεξαρτήτως ύψους εισφοράς εκάστου στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 763 Α.Κ.). Είναι και εδώ προφανής η υπεροχή του προσωπικού στοιχείου. Στην πράξη, στο καταστατικό της εταιρίας προβλέπεται, σχεδόν πάντοτε, το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη και τις ζημίες και συνήθως αυτή ορίζεται ανάλογη προς το ύψος των εισφορών. Εάν η αναλογία εκάστου εταίρου ορίστηκε μόνο για τα κέρδη ή μόνο για τις ζημίες, εν αμφιβολία, η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο. Συμφωνία κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές είναι άκυρη, αλλά την ακυρότητα επικαλείται μόνο αυτός (άρθρο 763 Α.Κ.). Το δικαίωμα των εταίρων στα κέρδη της εταιρίας, κανονικά, δημιουργείται στο τέλος αυτής ή στο τέλος κάθε έτους (εταιρικής χρήσεως), εφόσον η εταιρία διαρκεί πλέον του έτους. Δηλαδή, στο τέλος κάθε χρήσεως, που κατά το νόμο είναι δωδεκάμηνη, κλείνουν οι λογαριασμοί και συντάσσεται ο ισολογισμός.

Απολήψεις έναντι κερδών. Στην πράξη διαμορφώθηκε το δικαίωμα των εταίρων να κάνουν απολήψεις έναντι των κερδών της χρήσεως κατά τη διάρκεια αυτής. Συνήθως, στα καταστατικά περιλαμβάνεται σχετικός όρος.

Ο εταίρος δεν έχει δικαίωμα να αμοιφθεί για τη διαχείριση (κι αυτό συμβαίνει συνήθως), εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία (άρθρο 754 § 2 Α.Κ.).

Επίσης, ο εταίρος δεν δικαιούται αμοιβή ούτε όταν η εισφορά του

στην εταιρία συνίσταται στην προσφορά της προσωπικής του εργασίας.

Δεν αποκλείεται, πάντως, συμφωνία εταιρίας και εταίρου για την παροχή της εργασίας του τελευταίου στην πρώτη με αμοιβή.

ζ) Δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν εκκαθαρίσεως. Μετά τη λύση της εταιρίας, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθαρίσεως, κατά το οποίο ρευστοποιείται η υπάρχουσα εταιρική περιουσία. Το απομένον μετά την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών, διανέμεται στους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής εκάστου στα κέρδη της εταιρίας (άρθρα 777 - 782 Α.Κ.).

2.3 Υποχρεώσεις των εταίρων

α) Υποχρέωση προς καταβολή της εισφοράς. Πρώτη και βασική υποχρέωση των εταίρων είναι αυτή προς καταβολή των εισφορών που συμφωνήθηκαν με τη σύμβαση συστάσεως εταιρίας. Οι εισφορές των εταίρων μπορεί να είναι χρήματα ή διάφορα αντικείμενα ή προσωπική εργασία αυτών ή κάθε άλλη παροχή. Αν δεν συμφωνήθηκε αλλιώς, οι εταίροι υποχρεούνται να εισφέρουν, για τη σύσταση της εταιρίας, όλοι ίσες εισφορές (άρθρο 742 Α.Κ.). Σε περίπτωση υπερημερίας ή αδυναμίας εταίρου να καταβάλλει την εισφορά του χωρεί καταγγελία της εταιρίας (άρθρο 743 Α.Κ.). Ο εταίρος, αν δεν υπάρχει ενάντια συμφωνία, δεν υποχρεούται σε αύξηση της εισφοράς του ούτε σε συμπλήρωση αυτής, όταν μειωθεί λόγω ζημιών μετά την πραγματοποίησή της (άρθρο 745 Α.Κ.).

β) Υποχρέωση διαχειρίσεως και εκπροσώπησης της εταιρίας. Την υποχρέωση αυτή έχουν κατ' αρχήν όλοι οι εταίροι, γιατί όπως προκύπτει από τη διατύπωση του άρθρου 748 του Αστικού Κώδικα, η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει σε όλους μαζί τους εταίρους, εφόσον δεν συμφωνήθηκε αλλιώς. Στο επόμενο άρθρο,

βέβαια, ο Αστικός Κώδικας διευκρινίζει ότι εάν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε ένα ή μερικούς μόνο εταίρους, οι λοιποί εταίροι αποκλείονται (της υποχρέωσης) της διαχειρίσεως.

γ) Ευθύνη επιμέλειας. Ο εταίρος ευθύνεται μόνο για την επίδειξη της «εν τοις ιδίοις επιμελείας» (άρθρο 746 Α.Κ.). Η ευθύνη του εταίρου διαχειριστού, όμως, είναι μεγαλύτερη - είναι αυτή του συναιτού οικογενειάρχη.

δ) Υποχρέωση διαφυλάξεως των εταιρικών συμφερόντων. Στο άρθρο 747 Α.Κ. αναφέρεται ότι ο εταίρος δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου πράξεις που αντιστρατεύονται τα συμφέροντα της εταιρίας. Υποχρεούται, δηλαδή, να διαφυλάττει τα νόμιμα συμφέροντα της εταιρίας (υποχρέωση πίστωσης) και να αποφεύγει ενέργειες που μπορεί να τα βλάψουν. Η ίδια αρχή επαναλαμβάνεται με περισσότερες λεπτομέρειες και πιο συστηματικά στη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης (άρθρα 10, 23, 23α κ.λπ. Κ.Ν. 2190/20 και 20 Ν. 3190/20 αντίστοιχα).

ε) Η ευθύνη των εταίρων για τα χρέη της εταιρίας (απεριόριστη των ομόρρυθμων, περιορισμένη των ετερόρρυθμων) εξετάζεται αναλυτικά σε άλλες παραγράφους.

στ) Ευθύνη εταίρων για αδικήματα φοροδιαφυγής. Κατά το άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση β' του Ν. 2523/97, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές των Ο.Ε. και Ε.Ε.

3. Είσοδος και έξοδος εταίρου. Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας εν ζωή

3.1 Προσωπική σχέση εταίρου εταιρίας

Στις Ομόρρυθμες εταιρίες η σχέση μεταξύ εταίρου και εταιρίας βασίζεται στο προσωπικό στοιχείο. Δηλαδή, κάθε εταίρος αποβλέπει στην προσωπική συμμετοχή και συμβολή των άλλων συνεταίρων του. Τούτο σημαίνει ότι, κατ' αρχήν, δεν είναι επιτρεπτή η μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας από ένα εταίρο σε άλλο πρόσωπο. Αν, όμως, υπάρξει συμφωνία όλων των εταίρων για συγκεκριμένη μεταβίβαση του μεριδίου κάποιου εταίρου, τότε η μεταβίβαση επιτρέπεται. Αυτός ο περιορισμός αποσκοπεί στην κατοχύρωση των συμφερόντων των μελών της εταιρίας, τα οποία, βεβαίως, είναι σε θέση οι ίδιοι να περιφρουρήσουν. Με άλλα λόγια, κάθε εταίρος προσωπικής εταιρίας αποβλέπει στην προσωπικότητα, την περιουσία και την αυτοπρόσωπη παρουσία (πολλές φορές και εργασία) των λοιπών συνεταίρων. Όταν, λοιπόν, οι εταίροι κρίνουν ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου ο νέος εταίρος (που αγοράζει το μερίδιο του αποχωρούντος) είναι πρόσωπο εξίσου αξιόπιστο και χρήσιμο για την εταιρία, δεν υπάρχει λόγος να εμποδισθεί από το νόμο η μεταβίβαση.

Συνέπεια της μη αμφισβητήσεως του δικαιώματος των εταίρων να επιτρέπουν - με κοινή συμφωνία - τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου σε νέο πρόσωπο είναι ότι στα καταστατικά περιλαμβάνεται συνήθως σχετικός όρος. Μερικές φορές, μάλιστα, ο όρος αυτός επιτρέπει στην πλειοψηφία των μελών της εταιρίας (πλειοψηφία προσώπων και μερίδων) να εγκρίνει την μεταβίβαση εταιρικής μερίδας.

3.2 Εταιρική ιδιότητα και εταιρική μερίδα

Η έννοια της εταιρικής ιδιότητας είναι ευρύτερη της έννοιας της

εταιρικής μερίδας (ή εταιρικού μεριδίου). Η πρώτη περιλαμβάνει το σύνολο των δικαιωμάτων (την καθόλου συμμετοχή) του εταίρου, ενώ η δεύτερη το ποσοστό του (την αναλογία του) στα εκάστοτε αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) και στο προϊόν της εκκαθαρίσεως της εταιρικής περιουσίας. Η πρακτική δεν φαίνεται να λαμβάνει υπόψη της τη λεπτή αυτή διαφορά, αλλά σημειώνεται εδώ ότι τα κέρδη που δικαιούται ο εταίρος από την εταιρία, καθώς και το προϊόν της εκκαθαρίσεως της εταιρικής περιουσίας είναι και μεταβιβάσιμα και δεκτικά κατασχέσεως. Αντίθετα είναι ακατάσχετη η εταιρική ιδιότητα, γιατί αν επιτρεπόταν κάτι τέτοιο θα οδηγούσε στην καταστροφή της εταιρίας.

Εδώ να τονισθεί και η διαφορά που υπάρχει μεταξύ προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. σχετικά με την εταιρική μερίδα. Στις Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες η εταιρική συμμετοχή (εταιρική μερίδα) περιλαμβάνει ένα μόνο, αδιαίρετο μερίδιο, του οποίου η μεταβίβαση (όταν επιτρέπεται) γίνεται πάντοτε «εις ολόκληρον». Ενώ στις Ε.Π.Ε. μπορεί να μεταβιβασθεί και μέρος μόνο της εταιρικής μερίδας (π.χ. εταίρος κάτοχος 4 εταιρικών μεριδίων έχει το δικαίωμα να μεταβιβάσει ένα ή δύο ή τρία από αυτά).

Αποχώρηση ομόρρυθμου εταίρου.

Η πενταετής παραγραφή απαιτήσεων τρίτων κατά ομόρρυθμου εταίρου (ως και κατά των χηρών και των κληρονόμων αυτών), που αποχώρησε από την εταιρία, αρχίζει από τη δημοσίευση του εγγράφου της αποχωρήσεως (δηλ. της σχετικής τροποποιήσεως του καταστατικού) στο οικείο πρωτοδικείο (Α.Π. 1454/95).

Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας επί διμελούς Ο.Ε. με είσοδο νέου μέλους και ταυτόχρονη έξοδο παλαιού.

Τόσο η είσοδος νέου εταίρου στην Ομόρρυθμη εταιρία - και αν

ακόμη είναι διμελής - που γίνεται με τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας ενός εκ των δύο αρχικών εταίρων και ταυτόχρονη έξοδο του παλαιού, όσο και η μεταβολή εκ του λόγου τούτου της εταιρικής επωνυμίας, αποτελούν μόνο τροποποίηση του καταστατικού, δεν επιφέρουν λύση της εταιρίας και δημιουργία νέας, αλλά συνέχιση της παλαιάς (Α.Π. 640/86 Ε.Εμπ.Δ. 1987, σελ. 562, Α.Π. 1137/82, Εφ. Θεσ/νίκης 445/90, Ε.Εμπ.Δ. 1991, σελ. 74).

3.3 Διαδικασία μεταβίβασης εταιρικής μερίδας

Η συμφωνία των εταίρων για τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου πρέπει να γίνει εγγράφως και να υποβληθεί στη διαδικασία δημοσιότητας, όπως προβλέπουν τα άρθρα 42, 46 του Εμπορικού Νόμου. Το έγγραφο αρκεί να είναι ιδιωτικό, αλλά δεν αποκλείεται και η ενώπιον συμβολαιογράφου σύνταξή του. Στο έγγραφο της συμφωνίας πρέπει να αναφέρονται και να υπογράφουν όλα τα μέλη της εταιρίας (τα παραμένοντα και εκείνο που μεταβιβάζει τη μερίδα του και αποχωρεί), καθώς και το νεοεισερχόμενο σ' αυτήν (δηλαδή, εκείνο που αναλαμβάνει το μεταβιβαζόμενο μερίδιο). Γενικώς, η συμφωνία περί μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού και σαν τέτοια ακολουθεί ακριβώς την ίδια διαδικασία με εκείνη της αρχικής συμβάσεως για σύσταση προσωπικής εταιρίας.

Έτσι, προκειμένου να συντελεσθεί η μεταβίβαση του μεριδίου κάποιου εταίρου, συντάσσεται ένα έγγραφο, που ονομάζεται τροποποιητικό του καταστατικού. Το έγγραφο αυτό, που όπως σημειώθηκε παραπάνω υπογράφεται από όλους τους εταίρους και το νεοεισερχόμενο στην εταιρία πρόσωπο, μαζί με πρόσφατο ισολογισμό της εταιρίας (που συντάσσεται, θεωρητικά, την ημέρα μεταβίβασης του εταιρικού μεριδίου) προσκομίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για να

θεωρηθεί, όπου και κατατίθεται ένα αντίγραφο του, μαζί με τη σχετική δήλωση φορολογίας του κέρδους που προκύπτει από τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου.

Δήλωση υπεραξίας μεταβιβαζόμενου μεριδίου.

Μαζί με το ανωτέρω συμφωνητικό μεταβιβάσεως εταιρικού μεριδίου, υποβάλλεται, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της περιφέρειας, όπου έχει την έδρα της η εταιρία) και δήλωση, στην οποία αναγράφεται το κέρδος που προκύπτει από τη μεταβίβαση. Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας (δηλ. ο μεταβιβάζων το εταιρικό μερίδιο) επιβαρύνεται με τον σχετικό φόρο και έχει την υποχρέωση υποβολής της δηλώσεως και πληρωμής του φόρου εφάπαξ. Η δήλωση υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα, από τα οποία τα δύο επιστρέφονται θεωρημένα στον δικαιούχο του κέρδους (βλ. άρθρο 13 § 1 Ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 6 § 1 Ν. 2386/96, 3 § 3 Ν. 2753/99, 1 § 5 Ν. 2954/2001 και 3 § 3 Ν. 3091/2002).

Δήλωση Μεταβολής.

Εντός τριάντα (30) ημερών από την υπογραφή του τροποποιητικού εγγράφου (συμφωνητικού μεταβιβάσεως εταιρικού μεριδίου) υποβάλλεται από την εταιρία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της εταιρίας) δήλωση μεταβολής (έντυπα Μ3, Μ8), όπως προβλέπει η παράγραφος 1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 μετά την τροποποίησή της από το άρθρο 11 § 1 Ν. 3052/2002.

4. Φορολογία μεταβιβάσεως εταιρικού μεριδίου εν ζωή.

Στην πράξη είναι πολύ συνηθισμένο φαινόμενο, ο εταίρος προσωπικής εταιρίας, που επιθυμεί την απεμπλοκή του από την εταιρία,

να μεταβιβάζει σε άλλο πρόσωπο, συγγενικό ή μη, την εταιρική του μερίδα. Η μεταβίβαση μπορεί να γίνει με αντάλλαγμα (πώληση, ανταλλαγή) ή με δωρεά ή με γονική παροχή.

A) Μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου με αντάλλαγμα.

α) Πώληση εταιρικού μεριδίου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά την τελευταία τροποποίησή της με το άρθρο 3 § 3 του Ν. 2753/99, φορολογείται αυτοτελώς, με συντελεστή 20%, λογιζόμενο ως εισόδημα, κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση (νοείται εξ απαχθούς αιτίας) εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχειρήσεως με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ.

Μεταβίβαση από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησεως του μεταβιβάζοντος, μεριδίου προσωπικής εταιρίας ή ατομικής επιχειρήσεως δεν υπόκειται σε φόρο υπεραξίας από 1/1/2001 και εφεξής.

Η ανταλλαγή εταιρικού μεριδίου (με οποιοδήποτε αντάλλαγμα) θεωρείται ως διπλή πώληση (άρθρο 573 Αστικού Κώδικα).

β) Αποχώρηση εταίρου από την εταιρία με ταυτόχρονη ανάληψη απ' αυτόν του κεφαλαίου που έχει καταβάλει.

«Η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου μπορεί να είναι άμεση ή έμμεση, με τη μορφή αποχώρησης εταίρου από την εταιρία, με ταυτόχρονη ανάληψη από αυτόν του κεφαλαίου που έχει καταβάλει και με παράλληλη ισόποση μείωση του κεφαλαίου της εταιρίας.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο αποχωρήσας εταίρος πέραν του αναληφθέντος κεφαλαίου που έχει καταβάλει αναλαμβάνει συγχρόνως και την προκύπτουσα υπεραξία αυτού που αναφέρεται μεταξύ άλλων στα άυλα στοιχεία της επιχείρησης, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ. και αναλογεί στο μερίδιό του, για την ωφέλεια ή το κέρδος

που αποκτά κατά την αποχώρησή του από την εταιρία, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20%.

Το θέμα προσδιορισμού του τυχόν κέρδους ή ωφέλειας που αποκτά ο εταίρος κατά την αποχώρησή του από την εταιρία αποτελεί ζήτημα πραγματικό που υπάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων».

Τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 13 § 1 υποπερίπτωση ββ' του Ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 § 3 του Ν. 2753/99, η ωφέλεια, που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20%. Η μεταβίβαση από επαχθή αιτία, που γίνεται από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, από 1/1/2001, δεν υπόκειται σε φόρο υπεραξίας (άρθρο 3 § 12 Ν. 2753/99). Η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων σε συγγενείς Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 (σύζυγοι, τέκνα) φορολογείται αυτοτελώς στην πραγματική αξία με συντελεστή 1,2% και σε συγγενείς Β' κατηγορίας με συντελεστή 2,4% (άρθρο § 3 Ν. 3091/2002).

Β) Δωρεά και γονική παροχή εταιρικού μεριδίου.

α) Δωρεά εταιρικού μεριδίου.

Η έννοια της δωρεάς ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 496 του Α.Κ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα.

Στην περίπτωση, λοιπόν της δωρεάς εταιρικού μεριδίου δεν αποκτά ο μεταβιβάζων δωρητής κέρδος ή ωφέλεια από την πράξη αυτή.

Το ποσό της οικείας ωφέλειας από τη δωρεά του εταιρικού μεριδίου με τα άυλα στοιχεία της επιχείρησης (αέρα, επωνυμία, σήμα,

προνόμια κ.λπ.), που αντιστοιχούν σε αυτό το εταιρικό μερίδιο, το επωφελείται ο δωρεολήπτης και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αντίστοιχης αξίας του μεριδίου κατά την φορολογία της οικείας δωρεάς ή γονικής παροχής (άρθρο 34 Ν.Δ. 118/1973).

β) Γονική παροχή εταιρικού μεριδίου.

Η γονική παροχή του άρθρου 1509 του Αστικού Κώδικα προβλέπει την παροχή περιουσίας (συνεπώς και εταιρικού μεριδίου) στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα. Σύμφωνα με το άρθρο 2 § 1 του Ν. 1329/83, το εκάστοτε οριζόμενο ποσό (αξία) της γονικής παροχής υπόκειται στο μισό του φόρου δωρεάς, ενώ το υπόλοιπο θεωρείται δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.Δ. 118/73 και υπόκειται σε φόρο δωρεάς.

Γ) Τεκμήριο αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως ε' του άρθρου 17 του Ν. 2238/1994, μεταξύ των δαπανών που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του συνολικού ποσού της ετήσιας δαπάνης του φορολογουμένου περιλαμβάνονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα κ.λπ. Άρα το τεκμήριο δαπανών εφαρμόζεται στη δωρεά εταιρικού μεριδίου - όχι, όμως, και στη γονική παροχή εταιρικού μεριδίου.

Η περίπτωση ε' του άρθρου 17 του Ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με την § 11 του άρθρου 4 του Ν. 2579/98, και τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 § 37 του Ν. 2948/2001, θεωρεί τεκμαρτή δαπάνη μόνο τα χρηματικά ποσά άνω των 300 ευρώ, τα οποία δίδονται από τους γονείς στα τέκνα ως γονική παροχή. Συνεπώς, εάν η γονική παροχή συνίσταται σε πράγμα (ακίνητο, εταιρικό μερίδιο κ.λπ.) δεν

θεωρείται ως τεκμαρτή δαπάνη και ο παρέχων αυτήν δεν υπόκειται στον έλεγχο του «πόθεν έσχες».

Δ) Υπόχρεος για την απόδοση του φόρου.

Υπόχρεος για την απόδοση του φόρου υπεραξίας, με συντελεστή 20%, σε περίπτωση μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου, είναι (σύμφωνα με το άρθρο 13 § 1 του Ν. 2238/1994) ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας που προκύπτει (δηλ. ο πωλητής του εταιρικού μεριδίου), ο οποίος και βαρύνεται με το φόρο αυτό. Ο φόρος καταβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της περιφέρειας της έδρας της επιχειρήσεως) εφάπαξ με δήλωση που υποβάλλεται από τον μεταβιβάζοντα το εταιρικό μερίδιο σε 3 αντίγραφα. Εάν η οικεία πράξη μεταβίβασης ή εκχώρησης γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αρνηθεί τη θεώρηση του εγγράφου αυτού, εάν δεν επισυνάπτεται σε αυτό αντίτυπο της οικείας δήλωσης και δεν αναγράφονται στο σώμα του εγγράφου τα στοιχεία αυτής. Στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο πρέπει απαραίτητως να αναγράφεται το κέρδος ή η ωφέλεια που προέκυψε από την εκχώρηση του δικαιώματος ή του εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης της επιχείρησης (άρθρο 13 § 1 περ. γ' Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 § 1 Ν. 2386/1996).

5. Θάνατος εταίρου. Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας θανόντος στους κληρονόμους αυτού

Σε περίπτωση θανάτου ομορρυθμού εταίρου, εάν το όνομα αυτού περιέχεται στην επωνυμία προσωπικής εμπορικής εταιρίας (Ομόρρυθμης, Ετερόρρυθμης), μπορεί να παραμείνει σ' αυτήν, εάν το δεχθούν οι κληρονόμοι του θανόντος (άρθρο 2 § 2 Ν.Δ. 28.4/7.5.1923). Τούτο είναι πολύ σημαντικό για την περίπτωση που η εταιρία έχει γίνει γνωστή και επιβληθεί στην αγορά με το όνομα του αποβιώσαντος

εταίρου.

Το άρθρο 773 Α.Κ. ορίζει ότι μπορεί να συμφωνηθεί, πως σε περίπτωση θανάτου κάποιου εταίρου, η εταιρία θα συνεχισθεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του θανόντος. Η τυχόν ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβιάζει το κύρος της συμφωνίας αυτής. Συνήθως, η συνέχιση της εταιρίας μετά το θάνατο κάποιου εταίρου, κατά τα άνω, προβλέπεται στη σύσταση της εταιρίας και περιλαμβάνεται σχετικός όρος στο καταστατικό αυτής.

Κάθε κληρονόμος του θανόντος εταίρου γίνεται αυτοτελής εταίρος της εταιρίας (κατά τη μερίδα κληρονομίας του). Δεν μπορεί να δεχθεί την κληρονομιά και ταυτόχρονα να αποποιηθεί την είσοδό του στην εταιρία, εάν το καταστατικό προβλέπει συνέχιση της εταιρίας από τους επιζώντες εταίρους και τους κληρονόμους του θανόντος.

Όταν μία προσωπική εταιρία συνεχίζεται μετά το θάνατο εταίρου μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων του αποβιώσαντος, επέρχεται μεταβολή (μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου λόγω θανάτου), που συνιστά τροποποίηση του καταστατικού. Συνεπώς, είναι απαραίτητο όπως η μεταβολή αυτή αναγγελθεί στο Γραμματέα του αρμόδιου πρωτοδικείου για να πληρωθεί το γράμμα του νόμου (άρθρο 46 Ε.Ν.) που απαιτεί δημοσιότητα. Η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να γίνει από την εταιρία, οποιοδήποτε διαχειριστή ή εταίρο και ακόμα από τον ή τους κληρονόμους.

Συνέχιση της εταιρίας από τους επιζώντες. Εάν οι εταίροι είναι μόνο δύο και πεθάνει ο ένας, η εταιρία δεν μπορεί να συνεχισθεί από μόνο τον επιζώντα. Εάν τα μέλη της εταιρίας είναι περισσότερα από δύο και πεθάνει το ένα, η εταιρία μπορεί να συνεχισθεί από τα επιζώντα μέλη, εφόσον αυτό προβλέπεται από το καταστατικό. Φυσικά, οι συνεχίζοντες εταίροι θα αποζημιώσουν τους κληρονόμους του θανόντος.

Υποβαλλόμενες στη Δ.Ο.Υ. δηλώσεις.

Σε περίπτωση θανάτου εταίρου, η εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής κατά το άρθρο 36 § 1 του Ν. 2859/2000. Δήλωση υπεραξίας θα υποβληθεί μόνο εάν το μερίδιο του θανόντος εταίρου εξαγορασθεί από μη κληρονόμο, ενώ εάν τούτο περιέλθει στους κληρονόμους δεν απαιτείται τέτοια δήλωση, αφού η αιτία θανάτου μεταβίβαση θα περιληφθεί στη δήλωση κληρονομίας και θα φορολογηθεί βάσει αυτής.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις, 4 & 5, υποδείγματα τροποποιητικών εγγράφων βρίσκονται στο παράρτημα, στο τέλος του παρόντος συγγράμματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.

1. Λόγοι επιφέροντες τη λύση

1.1 Γενικά

Στον Εμπορικό Νόμο δεν περιλαμβάνονται διατάξεις για την λύση των προσωπικών εταιριών. Γι' αυτό γίνεται αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του Αστικού Κώδικα, που αναφέρονται στη λύση και την εκκαθάριση των αστικών εταιριών (765 - 783).

Στα άρθρα αυτά του Αστικού Κώδικα αναφέρονται ενδεικτικά διάφοροι λόγοι επιφέροντες τη λύση της εταιρίας, που μπορούν να διακριθούν σε δύο μεγάλες κατηγορίες: Λόγοι λύσεως αφορώντες το νομικό πρόσωπο της εταιρίας και λόγοι που αφορούν τους εταίρους. Συνεπώς, είναι επιτρεπτό να περιληφθούν στο καταστατικό και άλλοι λόγοι λύσεως της εταιρίας μη προβλεπόμενοι από το νόμο.

1.2 Λόγοι λύσεως που αφορούν την εταιρία

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

Α) Λύση της εταιρίας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας αυτής. Το άρθρο 765 Α.Κ. ορίζει ότι η εταιρία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο λύεται μόλις περάσει ο χρόνος αυτός. Η λύση της εταιρίας 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.). Οποσδήποτε, τη λύση της εταιρίας θα ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθαρίσεως, κατά το οποίο η εταιρία λογίζεται ότι υπάρχει και

λειτουργεί για τις ανάγκες και το σκοπό της εκκαθαρίσεως μόνο. Η λύση της εταιρίας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας αυτής (αρχικής ή κατόπιν μεταγενέστερης παρατάσεως με τροποποίηση του καταστατικού) δεν επέρχεται, εάν αυτή (η εταιρία) συνεχίζεται σιωπηρά και ύστερα απο την πάροδο της διάρκειάς της. Στην περίπτωση αυτή έχουμε σιωπηρή ανανέωσή της για αόριστο χρόνο (άρθρο 769 Α.Κ.).

Β) Λύση με καταγγελία. Κατά τα άρθρα 766 - 767 του Αστικού Κώδικα, η εταιρία λύεται με καταγγελία ενός ή περισσότερων μελών της (ομορρύθμων ή ετερορρύθμων) ανεξαρτήτως, μάλιστα, αν είναι ορισμένης ή αόριστης διάρκειας.

Η εταιρία ορισμένου χρόνου λύεται με καταγγελία εκ μέρους κάποιου ή κάποιων από τους εταίρους της και πριν περάσει ο χρόνος διάρκειας της, αν υπάρχει σπουδαίος λόγος. Αντίθετη συμφωνία που να περιορίζει με προθεσμία ή με άλλο τρόπο το δικαίωμα αυτό της καταγγελίας, που έχει κάθε εταίρος (ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος) είναι άκυρη (άρθρο 766 Α.Κ.). Κατά την νομολογία, η λύση της εταιρίας ορισμένου χρόνου επέρχεται με καταγγελία, ανεξαρτήτως υπάρξεως σπουδαίου λόγου, αλλά ο εγκαίρως καταγγείλας ευθύνεται μόνο σε αποζημίωση των λοιπών εταίρων, εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος λόγος.

Η εταιρία αορίστου χρόνου λύεται οποτεδήποτε με καταγγελία οποιουδήποτε εταίρου. Αν ο εταίρος κατάγγειλε την εταιρία άκαιρα και χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, ευθύνεται για τη ζημία που προκάλεσε η λύση στους άλλους εταίρους (άρθρο 767 Α.Κ.). Ως εταιρία αορίστου χρόνου θεωρείται και η συσταθείσα για ολόκληρη τη ζωή κάποιου εταίρου (άρθρο 768 Α.Κ.), καθώς και εκείνη, που ενώ συστήθηκε για ορισμένη διάρκεια, συνεχίζεται σιωπηρά και ύστερα από την πάροδο του χρόνου διάρκειάς της (άρθρο 769 Α.Κ.).

Η ύπαρξη σπουδαίου λόγου επιτρέποντος την καταγγελία της

εταιρίας 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 εταιρίας, οι σοβαρές διαφωνίες μεταξύ των εταίρων, η αδυναμία κάποιου ή κάποιων εταίρων να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους π.χ. λόγο μακράς ασθένειας κ.λπ.

Στην εταιρία αόριστης διάρκειας παρέχεται δικαίωμα καταγγελίας σε όλους τους εταίρους, χωρίς να απαιτείται τήρηση προθεσμίας, σπουδαίος λόγος ή δημοσίευση της καταγγελίας. Μετά τη λύση της εταιρίας, 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 (Εφ. Αθηνών 6396/94 – Ε. Εμπ. Δ. 1995).

Στη νομολογία επικράτησε η άποψη ότι η καταγγελία της εταιρίας, εκ μέρους ενός ή περισσότερων εταίρων, επιφέρει πάντοτε την άμεση λύση αυτής πριν την πάροδο του ορισμένου χρόνου διάρκειάς της, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψη η ύπαρξη ή μη σπουδαίου λόγου. Συνέπεια αυτής της αντιλήψεως είναι ότι η διαπίστωση της συνδρομής ή όχι του σπουδαίου λόγου για τον οποίο έχει γίνει η καταγγελία θα γίνει αργότερα (στο δικαστήριο, όπου θα έχουν προσφύγει εκείνοι που δεν δέχονται την ύπαρξη του σπουδαίου λόγου) και όταν η εταιρία θα έχει λυθεί. Και αν το δικαστήριο αποφανθεί πως δεν υφίσταται ο σπουδαίος λόγος για τον οποίο λύθηκε η εταιρία, τότε αυτή αναβιώνει. Γίνεται αμέσως αντιληπτό ποια κατάσταση θα έχει δημιουργηθεί και πόσο δυσκολεύει αυτή η αβεβαιότητα και η ρευστότητα τις συναλλαγές. Για το λόγο αυτό συνηθίζεται να περιλαμβάνεται στα καταστατικά ο όρος πως: «Σε περίπτωση καταγγελίας της εταιρίας από κάποιο εταίρο, αυτή θα συνεχίζεται από τους λοιπούς εταίρους. Ο εταίρος που προέβη στην

καταγγελία θα αποχωρεί απ' αυτήν, αφού λάβει την αξία της εταιρικής του μερίδας». Επίσης, μπορεί να διατυπώνεται ο σχετικός όρος και ως εξής: «Σε περίπτωση καταγγελίας της εταιρίας απο κάποιο εταίρο, οι λοιποί εταίροι θα αποφασίζουν τη λύση της εταιρίας ή τη συνέχιση αυτής μεταξύ τους, αφού καταβάλουν στον καταγγείλαντα την αξία της εταιρικής του μερίδας, ο οποίος έτσι αποχωρεί απο την εταιρία».

Στη δημοσιότητα που επιβάλλουν τα άρθρα 42 επόμενα του Εμπορικού Νόμου πρέπει να υποβληθεί το έγγραφο της καταγγελίας της εταιρίας. Αυτό ορίζει το άρθρο 46 Ε.Ν.

1.3 Έγγραφο καταγγελίας της εταιρικής συμβάσεως

Όπως σημειώθηκε και πιο πάνω, η καταγγελία της εταιρικής συμβάσεως πρέπει να υποβληθεί στη διαδικασία της δημοσιότητας που προβλέπει ο Εμπορικός Νόμος για κάθε μεταβολή της εταιρίας (άρθρα 43, 44, 46). Έτσι, συντάσσεται το έγγραφο της καταγγελίας, το οποίο κοινοποιείται απο τον καταγγέλοντα στους άλλους εταίρους με δικαστικό επιμελητή και έχει παραπλήσια με το παρακάτω υπόδειγμα μορφή:

ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «Α.

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΙΑ Ο.Ε.»

Οδός.....Αθήνα (Τ.Κ....)

ΕΚ ΜΕΡΟΥΣ ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ

Πρός

Τον Αναστάσιο Παπαδόπουλο

Οδός..... Αθήνα (Τ.Κ....)

Με το από 16 Μαρτίου 1988 ιδιωτικό συμφωνητικό συστήθηκε μεταξύ μας Ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΙΑ Ο.Ε.», που έχει ως σκοπό την εμπορία, χονδρικός και λιανικός, τροφίμων, ποτών, ξηρών καρπών, ειδών ζαχαροπλαστικής κ.λπ. συναφών ειδών, διάρκεια δεκαετή και στην οποία συμμετέχουμε εσείς κατά 50% κι εγώ, επίσης, κατά 50% και τους λοιπούς όρους που αναφέρονται στο καταστατικό, το οποίο καταχωρήθηκε νομίμως στο Πρωτοδικείο Αθηνών με αύξοντα αριθμό καταχώρησης γενικό..... και ειδικό..... (στη συνέχεια αναφέρονται – αν υπάρχουν – όλες οι τροποποιήσεις του καταστατικού χρονολογικός μία μία με τους αριθμούς καταχώρησής τους στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου).

Την κατά τα άνω συσταθείσα Ομόρρυθμη εταιρία καταγγέλω απο σήμερα για τον ακόλουθο σπουδαίο λόγο και σύμφωνα με το άρθρο 766 Α.Κ. (αν οι σπουδαίοι λόγοι είναι περισσότεροι αναφέρονται όλοι) που προήλθε απο δική σας αποκλειστική υπαιτιότητα: (Αναφέρονται ο λόγος ή οι λόγοι λεπτομερώς).

Κατόπιν της εκ μέρους μου καταγγελίας της εταιρίας, σας καλώ, όπως εντός τριών (3) ημερών από της νόμιμης κοινοποίησής της παρούσας προσέλθετε στο ενταύθα κατάστημα (γραφείο, αποθήκη κ.λπ.), οδός..... αριθ....., της εταιρίας για να προβούμε από κοινού και σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού στην προβλεπόμενη απογραφή της εταιρικής περιουσίας, βάσει της οποίας θα γίνει η εκκαθάριση της εταιρίας και η διανομή του υπολοίπου, που τυχόν θα μείνει μετά την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών. Μπορείτε να εκπροσωπηθείτε και με πρόσωπο της εκλογής σας, που θα είναι εφοδιασμένο με ειδικό συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο.

Με τη ρητή επιφύλαξη κάθε δικαιώματος αποζημίωσής μου, εξαιτίας της απο δικής σας αποκλειστικά ευθύνης πρόωρης λύσεως της

εταιρίας, παραγγέλω να επιδοθεί η παρούσα στον Αναστάσιο Παπαδόπουλο με δικαστικό επιμελητή προς γνώση αυτού και για τις νόμιμες συνέπειες.

Αθήνα.....

Ο καταγγέλων εταίρος

1.4 Λύση με απόφαση των εταίρων

Πριν απο το πέρας του χρόνου διάρκειας της εταιρίας, αυτή μπορεί να λυθεί όχι μόνο με καταγγελία εκ μέρους κάποιου ή κάποιων εταίρων, αλλά και με κοινή απόφαση όλων των εταίρων. Το καταστατικό μάλιστα μπορεί να προβέπει ότι την απόφαση περί λύσεως της εταιρίας παίρνει η πλειοψηφία των εταίρων ή και ένας μόνο εταίρος, κατάλληλα εξουσιοδοτημένος απο τους λοιπούς εταίρους. Η συμφωνία των εταίρων για τη λύση της εταιρίας θα γίνει, βέβαια, γραπτώς και το σχετικό έγγραφο θα υποβληθεί στη διαδικασία της δημοσιότητας που ορίζουν τα άρθρα 42, 43, 46 του Εμπορικού Νόμου.

Η συγκέντρωση των εταιρικών μεριδίων σε έναν εταίρο. Στην επιστήμη του εμπορικού δικαίου υποστηρίζεται ότι με την συγκέντρωση όλων των εταιρικών μεριδίων σε ενα μόνο εταίρο επέρχεται η λύση της εταιρίας (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 στο αρμόδιο πρωτοδικείο, όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του Εμπορικού Νόμου. Μέχρις ότου εξοφληθούν όλα τα χρέη της εταιρίας, αυτή εξακολουθεί να υπάρχει για τους τρίτους.

Η μετατροπή και η συγχώνευση προσωπικών εταιριών. Η μετατροπή και η συγχώνευση Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρίας σε άλλο τύπο ή μορφή εταιρίας δεν συνιστά νέο νομικό πρόσωπο. Τόσο στη μετατροπή όσο και στη συγχώνευση, οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες εταιρίες δεν μπαίνουν στο στάδιο της εκκαθαρίσεως και διανομής και συνεπώς δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι επέρχεται λύση αυτών. Αυτά απο πλευράς εμπορικού δικαίου. Το ίδιο πνεύμα διέπει και τις διατάξεις των φορολογικών νόμων.

Η πτώχευση της προσωπικής εταιρίας, όπως υποστηρίζεται, δεν επιφέρει τη λύση αυτής. Αυτό δεν προκύπτει ρητά απο τη νομοθεσία, αλλά εμμέσως απο τη διάταξη του άρθρου 16 του Ν. 635/37, κατά το οποίο η πτωχέυσα εταιρία μπορεί να συμβιβαστεί και συνεπώς να αποκατασταθεί.

Όταν πτωχέυει όμως, η Ομόρρυθμη εταιρία, συμπτωχέουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι, με άμεση συνέπεια τη λύση της εταιρίας εκτός α υπάρχει αντίθετη συμφωνία των εταίρων.

1.5 Λόγοι λύσεως της εταιρίας 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 απο τους εταίρους η εταιρία 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 εταιρίας, όπως η παρατεινόμενη πέραν ενός χρονικού ορίου σοβαρή ασθένεια ενός εταίρου η οποία τον εμποδίζει να ανταποκριθεί στις εταιρικές του υποχρεώσεις.

α) Λύση της εταιρίας λόγω θανάτου εταίρου. Η εταιρία λύνεται

με το θάνατο ενός απο τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε. Η ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβιάζει το κύρος της συμφωνίας. Αν η εταιρία λυθεί με το θάνατο ενός απο τους εταίρους, ο κληρονόμος του έχει υποχρέωση να το γνωστοποιήσει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στους λοιπούς εταίρους και, αν επίκειται κίνδυνος απο την αναβολή, να συνεχίσει τη διαχείριση που είχε ανατεθεί σ' 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 εταιρία λογίζεται ότι υπάρχει (άρθρα 773 – 774 Α.Κ.).

Αλλά και αν συνεχίζεται η εταιρία 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. Το έγγραφο αυτό θα υποβληθεί στη διαδικασία δημοσιότητας που προβλέπουν τα άρθρα 43, 44, 46 του Εμπορικού Νόμου.

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

β) Λύση εταιρίας λόγω απαγορεύσεως εταίρου. Η εταιρία λύεται με την απαγόρευση (νόμιμη η δικαστική) ενός απο τους εταίρους, εκτός αν συμφωνήθηκε πως σ' αυτή την περίπτωση η εταιρία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων (άρθρο 775 Α.Κ.). Εάν ο εταίρος τέθηκε σε απαγόρευση από το δικαστήριο, η λύση της εταιρίας επέρχεται μετά απο 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.

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

Επίδραση της λύσεως της εταιρίας στις εκκρεμείς συμβάσεις. Η λύση της Ομόρρυθμης εταιρίας δεν συνεπάγεται και τη λύση των υφισταμένων μετ' αυτής συμβάσεων. Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας «εις ολόκληρον» έκαστος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που νομίμως έχει αναλάβει η εταιρία και οι δανειστές της εταιρίας δικαιούνται να απαιτήσουν το χρέος αυτής απο οποιονδήποτε απο τους συνοφειλέτες κατ' αρέσκειαν. Η ευθύνη αυτή των ομορρύθμων εταίρων συνεχίζεται και μετά τη λύση της εταιρίας μέχρι πλήρους ικανοποίησης των δανειστών της. Η ευθύνη αυτή παραγράφεται, κατά το άρθρο 64 Ε.Ν., μετά πενταετία και ο χρόνος παραγραφής αρχίζει απο τότε που γεννήθηκε η απαίτηση και όχι απο τη λύση της εταιρίας.

1.6 Υπόδειγμα διαλυτικού εγγράφου

ΔΙΑΛΥΤΙΚΟ

ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «Α. ΧΑΤΖΗΠΑΤΕΡΑ & ΣΙΑ»

Στον Πειραιά σήμερα την 15^η Νοεμβρίου 1983 οι υπογραφόμενοι:
1) Άννα 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 αποδέχτηκαν τα ακόλουθα:

Με το από 14 Απριλίου 1966 ιδιωτικό έγγραφο, που χαρτοσημάνθηκε και δημοσιεύθηκε νόμιμα, καταχωρήθηκε δε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών με αριθμό....., οι: 1) Άννα 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 εταιρία 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 εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών υπ' αριθ....., προσλήφθηκε ως έκτο μέλος της εταιρίας ο Μιχαήλ Πέτρογλου, με το από 3 Αυγούστου 1973 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών υπ' αριθ..... και του Πρωτοδικείου Πειραιώς υπ' αριθ....., τροποποιήθηκε και πάλι το καταστατικό της εταιρίας και προσλήφθηκε ως έβδομο μέλος της εταιρίας ο Ιωάννης Π. Πανόπουλος, ενώ συγχρόνως μεταβλήθηκαν τα άρθρα 2 (σκοπός της εταιρίας), 4 (έδρα της εταιρίας), 6 (εταιρικό κεφάλαιο), 7 (διανομή καθαρών κερδών), 8 (περί διαχειρήσεως) και 10 (περί καταγγελίας, αποχωρήσεως κ.λπ. εταίρου).

Με το από 23 Δεκεμβρίου 1974 ιδιωτικό συμφωνητικό, που

καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Πειραιώς υπ' αριθ....., τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 4 του καταστατικού (έδρα της εταιρίας).

Ήδη, δια του παρόντος, οι άνω εταίροι και ομόρρυθμα μέλη της εταιρίας αποφάσισαν τη λύση αυτής λόγω εκπληρώσεως των σκοπών της και μη υπάρξεως περαιτέρω ενδιαφέροντος για τη συνέχισή της. Έτσι θεωρούν οι άνω εταίροι λήξασα και διαλυθείσα από 15 Νοεμβρίου 1983 την εν λόγω εταιρία υπό την επωνυμία «ANNA ΧΑΤΖΗΠΑΤΕΡΑ & ΣΙΑ» που έχει δημοσιευθεί στα βιβλία εταιριών των Πρωτοδικείων Αθηνών και Πειραιώς κατά τα άνω, αναλαμβάνων έκαστος των εταίρων τις υποχρεώσεις του και τις ευθύνες του. Προς τον σκοπό αυτό συνέταξαν τον εταιρικό ισολογισμό, τον οποίο 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 Οικονομική Εφορία και ένα στο Πρωτοδικείο Πειραιώς, για καταχώρηση στα οικεία βιβλία των εταιριών.

Οι Συμβαλλόμενοι

1.7 Φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων στη διάλυση προσωπικής εταιρίας

Σχετικά με τον υπολοιισμό του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων που οφείλεται σε περίπτωση διαλύσεως Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρίας και μεταβιβάσεως των ακινήτων της εταιρίας στους πρώην εταίρους αυτής, το Υπουργείο Οικονομικών παρέχει τις εξείς οδηγίες:

«Απο τον συνδυασμό των διατάξεων της § 4 του άρθρου 1 του Ν.1587/50 και του εδαφίου γ' της § ΙΑ' του άρθρου 4 του ίδιου νόμου,

συνάγεται ότι σε περίπτωση διάλυσης Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ο φόρος κατά την 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 των το τελευταίο έτος πριν από τη διάλυση της εταιρίας, ο φόρος μεταβίβασης θα υπολογιστεί 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 § 1Α' του ίδιου άρθρου και νόμου σε περίπτωση απόληψης μερίδων, από αποσυρόμενους εταίρους, από την ακίνητη περιουσία Ομόρρυθμης, Ετερόρρυθμης εταιρίας ή εταιρίας 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 αυτοουσίως μεταβιβαζόμενο ακίνητο στον αποσυρόμενο της εταιρίας 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 § ΙΑ' εδαφ. α' του άρθρου 4 του ίδιου νόμου ορίζεται σε αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ συγκυριών, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται στο τέταρτο του φόρου που αναλογεί με βάση τον ακέραιο συντελεστή, που ισχύει κατά περίπτωση.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση διάλυσης εταιρίας 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 αέριου που ισχύει κατά περίπτωση), αλλά μεταβίβαση από το νομικό πρόσωπο της διαλυόμενης εταιρίας στα μέλη της, η οποία θα πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του σύμβολαιογραφικού 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 εταιρίας 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 εταιρίας.

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

2. Εκκαθάριση της εταιρίας

2.1 Εκκαθάριση και διαδικασία εκκαθάρισης

1. Η Ομόρρυθμη εταιρία, ως εταιρία με νομική προσωπικότητα, μετά τη λύση της εισέρχεται υποχρεωτικά στο στάδιο της εκκαθάρισης

(άρθρο 72 εδ. 1 Α.Κ.). Πράγματι, ως νομικό πρόσωπο, εφόσον εξακολουθεί να φέρει δικαιώματα και υποχρεώσεις, εξακολουθεί να υπάρχει. Και, εφόσον υπάρχει, βρίσκεται αναγκαστικά σε εκκαθάριση. Δεν είναι δυνατό μονομερώς να απεκδυθεί των δικαιωμάτων και κυρίως των υποχρεώσεών του. Εξάλλου, όσο υπάρχει, εξακολουθεί να είναι και υποκείμενο αναγκαστικής εκτέλεσης και πτώχευσης. Η άποψη ότι είναι δυνατό με ρήτρα του καταστατικού ή μεταγενέστερη απόφαση των εταίρων να αποκλεισθεί η είσοδος της εταιρίας στο στάδιο της εκκαθάρισης, αφού προηγουμένως οι εταίροι διανείμουν μεταξύ τους το ενεργητικό και το παθητικό της εταιρίας και δογματικά είναι εσφαλμένη και τα συμφέροντα των τρίτων δεν υπηρετεί. Παρά την ύπαρξη τέτοιας ρήτρας ή απόφασης των εταίρων, η εταιρία που λύθηκε, εξακολουθεί να υπάρχει τόσο ως εταιρικός οργανισμός, όσο και ως νομικό πρόσωπο, αφού δεν είναι δυνατό χωρίς τη συναίνεση όλων των δανειστών να αποσβεσθούν τα χρέη της προς τρίτους και τους εταίρους της.

Η εταιρία με την είσοδο στο στάδιο της εκκαθάρισης δεν αλλάζει ταυτότητα. Απλά μεταβάλλει σκοπό. Στο εξής υπάρχει μόνο για τις ανάγκες της εκκαθάρισης. Ο σκοπός αυτός προσδιορίζει και περιορίζει και την εξουσία των οργάνων της. Έτσι, κάθε πράξη που μετέρχεται ο εκκαθαριστής καθυπέρβαση του σκοπού της εκκαθάρισης δεν δεσμεύει τους καλής πίστης τρίτους, όπως θα αναλυθεί παρακάτω στην παρούσα παράγραφο.

2. Όμως, από την κατάσταση της εκκαθάρισης, στην οποία η εταιρία βρίσκεται υποχρεωτικά μετά τη λύση της, πρέπει να διακρίνουμε τη διαδικασία της εκκαθάρισης. Οι διατάξεις, που ρυθμίζουν την κατάσταση της εκκαθάρισης καθαυτή, απαντούν στο ερώτημα, αν η εταιρία εισέρχεται, μετά τη λύση της, στο στάδιο της εκκαθάρισης. Οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία απαντούν στο ερώτημα, πώς πρέπει να γίνει η εκκαθάριση. Στη διαδικασία της

εκκαθάρισης αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων 777 επ. και 782 Α.Κ. Οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν την εκκαθάριση τόσο με τη στενή έννοια του όρου όσο και τη διανομή του προϊόντος της. Οι πρώτες ρυθμίζουν το στάδιο που περιλαμβάνει το σύνολο των πράξεων πριν τη διανομή, το προπαρασκευαστικό της διανομής στάδιο. Οι δεύτερες, δηλαδή οι διατάξεις του άρθρου 782 Α.Κ., ρυθμίζουν τη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης. Για τη διαδικασία εκκαθάρισης ειδικότερα λόγος θα γίνει παρακάτω. Εδώ, αρκεί η αναφορά των εξής γενικών παρατηρήσεων:

3. Στην Ομόρρυθμη εταιρία ασφάλεια των εταιρικών δανειστών δεν αποτελεί η εταιρική περιουσία. Αποτελεί η προσωπική ευθύνη των εταίρων. Γι ' αυτό, οι διατάξεις των άρθρων 777 επ. Α.Κ., που ρυθμίζουν τον τρόπο με τον οποίο διεξάγεται η εκκαθάριση, τη διαδικασία της εκκαθάρισης, δεν έχουν τεθεί για την προστασία των συμφερόντων των τρίτων. Αποβλέπουν στην προστασία των συμφερόντων των εταίρων. Συνεπώς, είναι δυνατό να τροποποιηθούν με ρήτρα του καταστατικού ή με μεταγενέστερη απόφαση των εταίρων. Εξάλλου, στην εκκαθάριση της εταιρίας αυτής δεν βρίσκουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 73 εδ. 1 και 76 Α.Κ. Η πρώτη από αυτές έχει θεσπισθεί για σωματειακά συγκροτημένα νομικά πρόσωπα. Η δεύτερη παραπέμπει στις διατάξεις περί δικαστικής εκκαθαρίσεως της κληρονομίας, που έχουν αναγκαστικό χαρακτήρα, γιατί αποβλέπουν στην προστασία των συμφερόντων των δανειστών του κληρονομούμενου.

4. Όσο διαρκεί η εκκαθάριση, με την ευρεία έννοια του όρου, η εταιρία, όπως σημειώσαμε, εξακολουθεί να υπάρχει τόσο ως εταιρικός δεσμός όσο και ως νομικό πρόσωπο (άρθρα 777 εδ. 1 και 72 Α.Κ.), χωρίς να αποβάλει την εμπορική ιδιότητα και την πτωχευτική της ικανότητα. Συνεχίζει, όμως, να υπάρχει μόνο για το σκοπό της

εκκαθάρισης. Το γεγονός αυτό, όπως επίσης σημειώσαμε, προσδιορίζει και περιορίζει και την εξουσία των οργάνων της εταιρίας.

Γενικά, πρέπει να λεχθεί ότι τα έργα που απαρτίζουν τη λειτουργία της εταιρίας, και, κατά συνέπεια, τις εξουσίες των οργάνων της κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, είναι, όσον αφορά το περιεχόμενο, διάφορα από τα έργα της παραγωγικής λειτουργίας της εταιρίας. Τα έργα που συνιστούν περιεχόμενο της παραγωγικής λειτουργίας αποβλέπουν στην πραγματοποίηση του σκοπού της εταιρίας, σκοπού που αναγράφεται στο καταστατικό. Τα έργα που συνιστούν περιεχόμενο της εκκαθαριστικής λειτουργίας αποβλέπουν στην πραγματοποίηση του τυπικού σκοπού της εκκαθάρισης, που αναφέρεται στο νόμο.

5. Σύμφωνα με μία άποψη, η εκκαθάριση δεν περιλαμβάνει και τη διανομή της καθαρής εταιρικής περιουσίας. Κατά συνέπεια, η εταιρία εξαφανίζεται μόλις τελειώσει το προπαρασκευαστικό της διανομής στάδιο. Η προς διανομή περιουσία μεθίσταται από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας στους εταίρους εξ αδιαίρετου. Έτσι, θα περιέλθει τελικά σ' αυτούς με βάση τις διατάξεις περί κοινωνίας. Η άποψη αυτή, στο μέτρο που η Ομόρρυθμη εταιρία έχει νομική προσωπικότητα, δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Η εξαφάνιση του νομικού προσώπου, φορέα της εταιρικής περιουσίας, δεν είναι δυνατή πριν αποξενωθεί από την εν λόγω περιουσία. Και τούτο δεν είναι δυνατό να γίνει παρά με τη βούληση όλων των εταίρων, που θα καταστούν πλέον φορείς της προς διανομή περιουσίας. Όσο η περιουσία ανήκει στο νομικό πρόσωπο, μόνο αυτό μπορεί να προχωρήσει στη διανομή και αυτό θα το κάνει με το αρμόδιο όργανο, τους εκκαθαριστές. Ούτε συντρέχει λόγος το όργανο διανομής να είναι άλλο από το όργανο που διενεργεί τις προπαρασκευαστικές της διανομής πράξεις.

6. Όσο διαρκεί η εκκαθάριση, κάθε εταίρος δικαιούται να λαμβάνει γνώση της πορείας των εταιρικών υποθέσεων, να εξετάζει τα

βιβλία και τα έγγραφα της εταιρίας και να καταρτίζει περίληψη της περιουσιακής της κατάστασης κατά το άρθρο 755 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά. Επίσης, δικαιούται, κατά το άρθρο 718 Α.Κ., να ζητεί από τον εκκαθαριστή κάθε πληροφορία, ώστε να τηρείται ενήμερος για την εξέλιξη των εταιρικών πραγμάτων. Ακόμη, έχει αξίωση λογοδοσίας κατά των εκκαθαριστών (άρθρα 303 και 718 Α.Κ., όπως το δεύτερο εφαρμόζεται αναλογικά).

7. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, τυχόν αξιώσεις που έχουν οι εταίροι κατά της εταιρίας και των συνεταίρων τους από την εταιρική σχέση δεν ασκούνται αυτοτελώς, αφού κάτι τέτοιο θα παρακώλυε την πραγματοποίηση του σκοπού της εκκαθάρισης. Πρέπει να αποτελέσουν κονδύλια στο λογαριασμό της εκκαθάρισης. Και μόνο μετά το πέρας της διαδικασίας αυτής, οι εταίροι που διαφωνούν με τα αποτελέσματά της μπορούν να ασκήσουν κατά της εταιρίας αγωγή, επιδιώκοντας ικανοποίηση των αξιώσεών τους. Πάντως, αξιώσεις των οποίων η άσκηση δεν παρακωλύει ή και διευκολύνει την εκκαθάριση, μπορούν να ασκούνται και όσο διαρκεί η εκκαθάριση. Τέτοιες μπορεί να είναι, π.χ., οι αξιώσεις των εταίρων για απόδοση της χρήσης πραγμάτων.

Εξάλλου, στον πιο πάνω περιορισμό δεν υπάγονται και οι τυχόν αξιώσεις από εξωεταιρικές σχέσεις. Οι αξιώσεις αυτές δεν λειτουργούν ως κονδύλια της εκκαθάρισης και ασκούνται κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, όπως ασκείται κάθε αξίωση του τρίτου εταιρικού δανειστή, αλλά με τους περιορισμούς που επιβάλλουν οι αρχές της καλής πίστης. Ως εξωεταιρική αξίωση θεωρείται και η αξίωση που έχει ο εταίρος που εξόφλησε εταιρικό χρέος και έχει, κατά συνέπεια, δικαίωμα αναγωγής.

Ο εταίρος αυτός κατέβαλε σε τρίτους και υποκαταστάθηκε στη θέση τους κατά το άρθρο 858 Α.Κ., που πρέπει να εφαρμοσθεί αναλογικά. Η αξίωσή του έχει περιεχόμενο ορισμένο και

εκκαθαρισμένο, ώστε να μην είναι αναγκαίο να καταστεί κονδύλιο της εκκαθάρισης.

8. Αν μετά τη λύση της εταιρίας ο εταίρος εξακολουθεί να οφείλει την εισφορά του, η εταιρία μπορεί να την αξιώσει μόνο στο μέτρο που αυτό υπηρετεί το σκοπό της εκκαθάρισης. Στην αντίθετη περίπτωση και η αξίωση αυτή θα αποτελέσει κονδύλιο της εκκαθάρισης. Την αγωγή για καταβολή της εισφοράς θα ασκήσει ο εκκαθαριστής, ως εκπρόσωπος της εταιρίας ή οι ίδιοι οι συνεταίροι του, σύμφωνα με όσα σημειώσαμε παραπάνω.

9. Η λύση της εταιρίας και η είσοδος της στο στάδιο της εκκαθάρισης δεν μεταβάλλει τη νομική θέση των εταιρικών δανειστών. Τα χρέη της εταιρίας δεν καθίστανται ληξιπρόθεσμα, σε αντίθεση με ό,τι ισχύει στην πτώχευση, σύμφωνα με το άρθρο 535 § 1 Ε.Ν. Έτσι, οι υπό προθεσμία ή αίρεση δανειστές δεν μπορούν να ζητήσουν την εξόφληση της οφειλής πριν την πλήρωση της αίρεσης ή την παρέλευση της προθεσμίας. Εξάλλου, η λύση της εταιρίας δεν επιφέρει τη λύση των εκκρεμών συμβατικών σχέσεων, ούτε διακοπή της δίκης. Έτσι, και η τυχόν μίσθωση πράγματος από την εταιρία δε λήγει με τη λύση, αλλά με το πέρας της εκκαθάρισης της εταιρίας. Ακριβέστερα, η μίσθωση λύνεται όταν το μίσθιο παύσει να υπηρετεί το σκοπό της εκκαθάρισης.

2.2 Πρόσωπα εκκαθαριστών

1. Εκκαθαριστές από το νόμο

Μόλις λυθεί η εταιρία και αρχίσει η εκκαθάριση, παύει η εξουσία των διαχειριστών και αρχίζει η εξουσία των εκκαθαριστών (άρθρο 777 εδ. 2 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Μόνο προσωρινά και κατ'

εξαίρεση, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 776 Α.Κ., εξακολουθεί η εξουσία διαχείρισης υπέρ ενός εταίρου που αγνοεί ανυπαίτια τη λύση της εταιρίας και πάντοτε με την επιφύλαξη του άρθρου 224 Α.Κ. Αν στο καταστατικό ή με απόφαση των εταίρων δεν ορίζεται διαφορετικά, εκκαθαριστές είναι από το νόμο όλοι οι εταίροι που ενεργούν από κοινού (άρθρο 778 εδ. 1 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Μόνο αν πρόκειται για επείγον μέτρο, από την παράλειψη του οποίου απειλείται σοβαρή ζημία της εταιρίας, ο κάθε εκκαθαριστής μπορεί να ενεργεί μόνος του (άρθρο 751 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι η αξίωση του νομοθέτη, οι νόμιμοι εκκαθαριστές να ενεργούν από κοινού και όχι, όπως προβλέπει για τη διαχείριση το άρθρο 22 Ε.Ν., ο καθένας μόνος του, δικαιολογείται από τη χαλάρωση των σχέσεων των εταίρων μετά τη λύση της εταιρίας και τη μεταξύ τους δυσπιστία όσον αφορά την προώθηση των κοινών συμφερόντων.

Για την απόκτηση της ιδιότητας των εκκαθαριστών, δεν απαιτείται οποιαδήποτε δήλωση. Εξάλλου, δεν είναι δυνατή παραίτηση από την ιδιότητά τους αυτή (επιχείρημα από τα άρθρα 752 και 753 Α.Κ.).

2. Καταστατικοί εκκαθαριστές .

Με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων, η εκκαθάριση μπορεί να ανατεθεί σε ένα ή σε περισσότερους εταίρους ή σε ένα ή σε περισσότερους τρίτους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα (άρθρο 778 εδ. 1 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Η εξουσία τους απέναντι στους τρίτους ιδρύεται από τη δημοσίευση στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας. Οι διοριζόμενοι εκκαθαριστές πρέπει να έχουν πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα. Ως εκκαθαριστής μπορεί να διορισθεί και τρίτο πρόσωπο που βρίσκεται και σε κατάσταση

πτώχευσης. Τούτο, γιατί, η πτώχευση δεν συνεπάγεται απώλεια της δικαιοπρακτικής ικανότητας. Εξάλλου, ούτε από τη διάταξη του άρθρου 1 α.ν.635/1937 προκύπτει το αντίθετο. Αντίθετα, ο εταίρος που πτώχευσε δεν μπορεί να διορισθεί εκκαθαριστής, γιατί η διεξαγωγή της εκκαθάρισης συνδέεται, με τη θεραπεία δικών του συμφερόντων εκτός αν έχουν παύσει οι εργασίες της πτώχευσης ελλείψει ενεργητικού, κατά το άρθρο 637 Ε.Ν.

Το καταστατικό ή η απόφαση των εταίρων, διορίζοντας τους εκκαθαριστές, ορίζουν, συνήθως, και τον τρόπο που αυτοί ενεργούν. Αν δεν έχουν ορίσει και οι εκκαθαριστές είναι περισσότεροι, εταίροι ή τρίτοι, ενεργούν από κοινού (άρθρα 749 § 2 σε συνδ. με άρθρο 748 Α.Κ., που εφαρμόζονται αναλογικά. Επιχ. και από άρθρο 778 εδ. 1 Α.Κ.). Σε κάθε περίπτωση, παράλληλα με τους διορισμένους καταστατικούς (ή δικαστικούς) εκκαθαριστές μπορούν να ενεργούν από κοινού όλοι οι εταίροι, αφού τούτο ουσιαστικά θα ισοδυναμούσε με ανάκληση των εκκαθαριστών. Αναλογική εφαρμογή του άρθρου 751 Α.Κ. δεν αποκλείεται.

3. Δικαστικοί εκκαθαριστές

Α. Σύμφωνα με το άρθρο 778 εδ. 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 73 εδ. 2 Α.Κ., όπως αυτό έχει ερμηνευθεί, αν οι εταίροι δε συμφωνούν στη διενέργεια της εκκαθάρισης γενικά ή δεν συμφωνούν με τον τρόπο εκκαθάρισης, διορίζεται από το δικαστήριο εκκαθαριστής. Ειδικότερα, αρμόδιο δικαστήριο είναι το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας (άρθρο 786 Κ.Πολ.Δ.), που εκδικάζει με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας (άρθρο 739, 741 - 781 Κ.Πολ.Δ.). Σε επείγουσα περίπτωση, μπορεί να διορισθεί προσωρινός εκκαθαριστής ή να αντικατασταθεί ο υπάρχων τόσο κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών

μέτρων όσο και με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας, κατά τα άρθρα 781 και 786 § 1 Κ.Πολ.Δ. 706. Σε αντικατάσταση με δικαστική απόφαση υπόκειται και ο εκκαθαριστής που διορίστηκε με ομόφωνη απόφαση των εταίρων.

Β. Την αίτηση νομιμοποιείται να υποβάλλει κάθε εταίρος. Ακόμη, νομιμοποιούνται τα πρόσωπα που έχουν υποκατασταθεί στη θέση κάποιου εταίρου, λόγω της συνδρομής στο πρόσωπο του γεγονότος που, σύμφωνα με τα παραπάνω, επέφερε τη λύση της εταιρίας. Αν υπάρχουν περισσότεροι συγκληρονόμοι θανόντος εταίρου, την αίτηση υποβάλλει και καθένας μόνος του, αφού ο καθένας αποκτά αυτοτελή και ανεξάρτητη εταιρική συμμετοχή, όσον αφορά τουλάχιστον τα διοικητικά δικαιώματα στην εταιρία.

Το δικαίωμα των εταίρων να ζητούν το διορισμό εκκαθαριστών δεν μπορεί να περιορισθεί ή να αποκλεισθεί με ρήτρα του καταστατικού, αφού η εκκαθάριση είναι αναγκαστικό στάδιο και δεν μπορεί να αποκλεισθεί. Η αίτηση πρέπει να απευθύνεται, σύμφωνα με μια άποψη, εναντίον όλων των άλλων εταίρων. Όμως, τούτο υπό το κράτος του Κ.Πολ.Δ. δεν φαίνεται ορθό. Σήμερα, οι υπόλοιποι εταίροι αποκτούν την ιδιότητα του διαδίκου μόνο με έναν από τους τρόπους που προβλέπονται στα άρθρα 748 § 3, 753 και 773 Κ.Πολ.Δ., ασκώντας κύρια παρέμβαση, αν επιδιώκουν την απόρριψη της αίτησης ή πρόσθετη, αν συμφωνούν μ' αυτή, έστω και αν προτείνουν πρόσωπο διαφορετικό από το πρόσωπο που πρότεινε ο αιτών ή ασκώντας τριτανakoπή.

Γ. Αν συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 778 εδ. 2 Α.Κ., το δικαστήριο οφείλει να διορίσει εκκαθαριστές ή εκκαθαριστή. Όμως, δε δεσμεύεται να διορίσει τα πρόσωπα που προτείνουν ο αιτών ή οι παρεμβαίνοντες. Επίσης, είναι ελεύθερο ως προς τον αριθμό των εκκαθαριστών που θα διορίσει, με την έννοια ότι

δεν είναι υποχρεωμένο να διορίσει τόσους εκκαθαριστές όσους προτείνουν οι διάδικοι. Δεσμεύεται, όμως, από τυχόν ρήτρα του καταστατικού ή απόφαση των εταίρων που ορίζουν τον αριθμό αυτό, αφού σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θα υπάρχει διαφωνία μεταξύ των εταίρων, ουσιαστική προϋπόθεση για την παρέμβαση του δικαστηρίου. Παραπέρα, το δικαστήριο είναι ελεύθερο να καθορίσει τον τρόπο δράσης των περισσότερων εκκαθαριστών, στο μέτρο πάντοτε που δεν υπάρχει πρόβλεψη στο καταστατικό ή που το ζήτημα δεν έχει ρυθμιστεί με απόφαση των εταίρων. Δεν έχει, όμως, δικαιοδοσία να προσδιορίζει την έκταση της διαχειριστικής και αντιπροσωπευτικής εξουσίας τους, να καθορίζει το χρόνο λήξης της εκκαθάρισης ή να αναμιγνύεται με οποιονδήποτε τρόπο στην άσκηση της δραστηριότητάς τους, επιβάλλοντας, επιτρέποντας ή απαγορεύοντας ορισμένη ενέργεια. Υποστηρίζεται, πάντως, ότι εξαίρεση μπορεί να γίνει δεκτή όταν πρόκειται για προσωρινούς εκκαθαριστές (άρθρο 781 § 1 Κ.Πολ.Δ.). Σε αυτούς το δικαστήριο μπορεί να διαγράψει τα ληπτέα μέτρα, μέχρι να διορισθούν οριστικοί εκκαθαριστές.

Αν με τη δικαστική απόφαση ορίζονται περισσότεροι εκκαθαριστές, εταίροι ή τρίτοι, χωρίς να καθορίζεται και ο τρόπος που αυτοί ενεργούν, πρέπει να ενεργούν από κοινού (άρθρα 749 § 2 σε συνδ. με άρθρο 748 Α.Κ., που εφαρμόζονται αναλογικά. Επιχ. και από το άρθρο 778 εδ. 1 Α.Κ.). Σε κάθε περίπτωση, παράλληλα με τους δικαστικούς εκκαθαριστές μπορούν να ενεργούν από κοινού όλοι οι εταίροι, αφού τότε δεν θα υπήρχε διαφωνία περί την εκκαθάριση, που θα δικαιολογούσε την παρέμβαση του δικαστηρίου και ουσιαστικά η από κοινού ενέργεια των εταίρων θα ισοδυναμούσε με ανάκληση του εκκαθαριστή. Αναλογική εφαρμογή του άρθρου 751 Α.Κ. δεν αποκλείεται.

Δ. Ο εκκαθαριστής είναι ελεύθερος να αναλάβει ή να αποποιηθεί

το λειτούργημα πού του ανατέθηκε. Η απόφαση απλά αντικαθιστά την ομόφωνη απόφαση των εταίρων που λείπει και συνιστά πρόταση προς το διοριζόμενο, να συνάψει με την εταιρία σύμβαση περί διεξαγωγής της εκκαθάρισης. Η αποδοχή του διορισμού του μπορεί να είναι και σιωπηρή, όπως όταν προκύπτει από την ουσιαστική ανάληψη των καθηκόντων του. Η προθεσμία, ή η άσκηση έφεσης κατά της απόδρασης που διορίζει τους εκκαθαριστές δεν αναστέλλουν την ισχύ της, εκτός αν ορίσει διαφορετικά το δικαστήριο (άρθρο 763 § 1 - 2 Κ.Πολ.Δ.).

Ε. Όπως σημειώθηκε, κατά το άρθρο 778 εδ. 2 Α.Κ., το δικαστήριο παρεμβαίνει σε περίπτωση διαφωνίας. Η διαφωνία, κατ' αρχήν, αναφέρεται στα πρόσωπα των εκκαθαριστών ή στον τρόπο εκκαθάρισης. Συνήθως, ο σπουδαίος λόγος διορισμού ή αντικατάστασης αναφέρεται στα πρόσωπα του εκκαθαριστή και αφορά τις σχέσεις του με τον αιτούντα το διορισμό ή την αντικατάσταση. Σπουδαίος λόγος συντρέχει, επίσης, όταν οι υπάρχοντες εκκαθαριστές δεν θέλουν ή δεν μπορούν να συνεργασθούν μεταξύ τους. Γενικότερα, όμως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαστήριο πρέπει να παρεμβαίνει όταν οι εκκαθαριστές καθυστερούν τη διεξαγωγή της εκκαθάρισης για οποιονδήποτε αντικειμενικό ή υποκειμενικό λόγο. Αντίθετα, δε νοείται έλλειψη εκκαθαριστών σε περίπτωση ανάκλησης ή παραίτησης του εκκαθαριστή, παρόδου του χρόνου για τον οποίο είχε διορισθεί, ακύρωσης της εκλογής του κ.λπ. Τούτο, γιατί σε όλες αυτές τις περιπτώσεις αναβιώνει η εκκαθάριση από το νόμο. Εξάλλου, όπως σημειώσαμε, όταν η εκκαθάριση έχει ανατεθεί σε τρίτο ή και σε εταίρο με δικαστική απόφαση ή από την εταιρική σύμβαση, οι εταίροι ως σύνολο δεν αποκλείονται από την εκκαθάριση, την οποία, σε κάθε περίπτωση, πρέπει να διεξάγουν από κοινού. Το ίδιο ισχύει και αν η εκκαθάριση έχει υπαχθεί, σύμφωνα με τα παρακάτω, στη διαιτησία.

ΣΤ. Όπως σημειώθηκε παραπάνω, με ρήτρα του καταστατικού ή με απόφαση των εταίρων είναι δυνατό η εκκαθάριση της εταιρίας να υπαχθεί στη διαιτησία. Μάλιστα, αν στο καταστατικό ή στην απόφαση ορίζεται ότι κάθε διαφωνία των εταίρων σχετικά με τη λειτουργία, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους θα λύνεται με διαιτησία, συνάγεται ότι οι συμβαλλόμενοι ήθελαν την υπαγωγή στη διαιτησία και της εκκαθάρισης. Πράγματι, όπως ήδη αναφέρθηκε, το στάδιο που ακολουθεί την αναγκαστική είσοδο της εταιρίας σε εκκαθάριση, δηλαδή η διαδικασία εκκαθάρισης δεν είναι αναγκαστικού δικαίου. Κατά συνέπεια, το σχετικό αντικείμενο ανήκει σ' εκείνα των οποίων τα μέρη έχουν από το νόμο εξουσία διάθεσης. Οι διαφορές που αναπροκύπτουν σχετικά με την εκκαθάριση μπορούν έτσι, ως ιδιωτικού δικαίου διαφορές, να υπάγονται στη διαιτησία. Η ρήτρα διαιτησίας δεσμεύει τα μέρη και δεν μπορούν να καταφύγουν στο Δικαστήριο για διορισμό δικαστικού εκκαθαριστή. Μόνο προσωρινός δικαστικός εκκαθαριστής, με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων, είναι δυνατό να διορισθεί, έστω και αν υπάρχει ρήτρα διαιτησίας (άρθρο 685 Κ.Πολ.Δ.).

Εξάλλου, στη διαιτησία δεν υπάγεται μόνο η εκκαθάριση καθαυτή. Μπορεί να υπαχθεί και ο διορισμός ή η αντικατάσταση, για σπουδαίο λόγο, του εκκαθαριστή, οπότε δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 778 εδ. 2 Α.Κ., που προβλέπει το διορισμό ή την αντικατάσταση από το δικαστήριο. Η υπαγωγή στη διαιτησία και του διορισμού ή της αντικατάστασης του εκκαθαριστή δε φαίνεται να προσκρούει στις διατάξεις του άρθρου 867 σε συνδ. Με το άρθρο 1 Κ.Πολ.Δ., και η διαφορά αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ιδιωτικού δικαίου και, συνεπώς, από αυτές που υπάγονται στη διαιτησία.

2.3 Νομική φύση της σχέσης των εκκαθαριστών με την εταιρία

A. Η σχέση που διέπει τον εκκαθαριστή εταίρο με την εταιρία, είτε αυτός είναι εκκαθαριστής από το νόμο είτε από απόφαση των εταίρων είτε από δικαστική απόφαση, είναι σχέση που πηγάζει από την εταιρική σύμβαση. Από τη σύμβαση αυτή θα προσδιορισθούν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εκκαθαριστών. Οι διατάξεις περί εντολής των άρθρων 714 έως 723 Α.Κ. βρίσκουν μόνο αναλογική εφαρμογή (άρθρο 754 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Αν εκκαθαριστής είναι τρίτος διορισμένος με την εταιρική σύμβαση ή με εταιρική ή δικαστική απόφαση, η σχέση του διέπεται από τη σύμβαση που καταρτίζει με την εταιρία. Συνήθως θα πρόκειται για μίσθωση ανεξάρτητων υπηρεσιών ή, σπανιότερα, για σύμβαση εντολής. Στην τελευταία περίπτωση, οι διατάξεις περί εντολής θα εφαρμόζονται ευθέως και όχι αναλογικά.

B. Εξάλλου, έναντι των τρίτων, οι εκκαθαριστές, εταίροι ή τρίτοι, είναι όργανα του νομικού προσώπου (άρθρο 778 σε συνδυασμό με άρθρο 74 Α.Κ.). Ως τέτοια εκπροσωπούν την εταιρία, αφενός εκτελώντας αποφάσεις του ανώτατου οργάνου και αφετέρου διαμορφώνοντας εταιρική βούληση, στα πλαίσια του σκοπού της εκκαθάρισης. Η υπέρβαση του σκοπού της εκκαθάρισης επιφέρει τα αποτελέσματα που επιφέρει η υπέρβαση του εταιρικού σκοπού από το διαχειριστή της εταιρίας, για τα οποία έγινε λόγος παραπάνω, αλλά που αναλυτικά εκτίθενται στη συνέχεια.

2.4 Έκταση της διαχειριστικής και αντιπροσωπευτικής εξουσίας των εκκαθαριστών

A. Όπως ήδη σημειώθηκε, η διαχειριστική και αντιπροσωπευτική

εξουσία των εκκαθαριστών διαδέχεται εκείνη των διαχειριστών (άρθρο 777 εδ. 2 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Και είναι στενότερη σε σχέση με την εξουσία των τελευταίων. Ειδικότερα, η εξουσία των εκκαθαριστών περιορίζεται μέσα στα όρια που επιβάλλει ο σκοπός της εκκαθάρισης που προφανώς είναι περιορισμένος σε σχέση με το σκοπό που υπηρετεί η εταιρία όσο λειτουργεί.

Ο εκκαθαριστής μπορεί να προβαίνει μόνο σε πράξεις εκκαθάρισης, δηλαδή σε κάθε πράξη που δεν είναι ξένη, αλλά, αντίθετα, υπηρετεί το σκοπό της εκκαθάρισης, όπως αυτός διαγράφεται στις διατάξεις των άρθρων 779 επ Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά. Ο κύκλος των πράξεων που μπορούν να υπηρετήσουν το σκοπό αυτό είναι ευρύς. Κάθε φορά πρέπει να αποβλέπουμε στη συγκεκριμένη πράξη, σε σχέση με το αντικείμενο της εταιρικής επιχείρησης. Στα πλαίσια της εξουσίας τους οι εκκαθαριστές μπορεί να επιχειρήσουν και νέες πράξεις παραγωγικής λειτουργίας, αν αυτό κρίνεται αναγκαίο για την περάτωση των εκκρεμών εταιρικών υποθέσεων και την επίτευξη της εκκαθάρισης. Έτσι, μπορούν, π.χ., αν επιβάλλεται, να προβούν και σε σύναψη νέων συμβάσεων προμήθειας πρώτων υλών για προσωρινή λειτουργία της εταιρικής επιχείρησης.

Β. Η διενέργεια από τον εκκαθαριστή πράξεων καθ' υπέρβαση του σκοπού της εκκαθάρισης, όπως και η υπέρβαση περιορισμών που του έχουν τεθεί από το καταστατικό ή την απόφαση των εταίρων επισύρει συνέπειες τόσο έναντι των εταίρων όσο και έναντι του νομικού προσώπου της εταιρίας. Έναντι των τρίτων, από την αναλογική εφαρμογή των άρθρων 70 και 777 επ Α.Κ., συνάγεται, κατ' αρχήν, ότι η εταιρία δε δεσμεύεται. Ειδικότερα, ο εκκαθαριστής αυτός ενεργεί ως ψευδαντιπρόσωπος και το κύρος των πράξεών του ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 229 επ. Α.Κ. Έτσι, η εταιρία δεσμεύεται μόνο αν εγκρίνει τις παραπάνω πράξεις. Εξάλλου, όταν ο εκκαθαριστής δρα

μέσα στα όρια της εξουσίας του αλλά καταχρηστικά, δηλαδή με δόλο και βλαπτικά για την εταιρία, η εταιρία δε δεσμεύεται μόνο αν αποδείξει ότι ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τη δόλια συμπεριφορά του εκκαθαριστή.

Πάντως, όπως και στην περίπτωση της διαχείρισης κατά το παραγωγικό στάδιο της εταιρίας, έτσι και εδώ, η σύγχρονη νομοθετική εξέλιξη (άρθρα 22 § 1 εδ. 2 και § 2 Ν. 2190/1920 και 18 Ν. 3190/1955, όπως ισχύουν σήμερα, άρθρο 20 Κανονισμού του Συμβουλίου υπ' αριθ. 2137/1985, άρθρο 2 π.δ. 326/1994, που θα μπορούσαν να εφαρμοσθούν αναλογικά και στην εκκαθάριση) χαράσσει ένα δρόμο κοινό για όλες τις εταιρίες του εμπορικού δικαίου με νομική προσωπικότητα. Το δρόμο, ότι η εταιρία δεσμεύεται έναντι των καλόπιστων τρίτων και από τις πράξεις που βρίσκονται έξω από το σκοπό της εκκαθάρισης. Μάλιστα, όπως συνάγεται από τις παραπάνω διατάξεις και κυρίως τη σχετική διάταξη του Κανονισμού, αν η εταιρία δεν θέλει να δεσμευθεί αυτή οφείλει να αποδείξει ότι ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη του εκκαθαριστή είναι έξω από το σκοπό της εκκαθάρισης.

Γ .Απέναντι στο νομικό πρόσωπο η υπέρβαση της εξουσίας του εκκαθαριστή θεμελιώνει ευθύνη για τη ζημία που υπέστη (άρθρα 714, 652, 330 Α.Κ.) με την προϋπόθεση, βέβαια, ότι η εταιρία δεσμεύεται από την πράξη του υπαίτιου εκκαθαριστή. Δυνατότητα αποκλεισμού από την εταιρία κατά το άρθρο 771 Α.Κ., σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, δεν υπάρχει, αφού, κατά την άποψη αυτή, ο αποκλεισμός προϋποθέτει εταιρία σε παραγωγικό στάδιο.

Κατά το άρθρο 71 Α.Κ., το νομικό πρόσωπο της εταιρίας θα ευθύνεται για τις πράξεις ή τις παραλείψεις του εκκαθαριστή που το αντιπροσωπεύει, με την προϋπόθεση ότι η πράξη ή η παράλειψη έγινε κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που του είχαν στα πλαίσια του νόμου ανατεθεί και δημιουργεί υποχρέωση αποζημίωσης. Επιπλέον,

ευθύνεται εις ολόκληρο και το υπαίτιο πρόσωπο του εκκαθαριστικού οργάνου.

2.5 Παύση της ιδιότητας του εκκαθαριστή

Κατ' αρχήν, η ιδιότητα του εκκαθαριστή - εταίρου, που πηγάζει από το νόμο, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την εταιρική ιδιότητα. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπεται παραίτηση από αυτή ή ανάκληση από τους υπόλοιπους εταίρους ή με απόφαση του δικαστηρίου. Κατά τα άλλα, η ιδιότητα του εκκαθαριστή λήγει για διάφορους λόγους:

1. Πρώτα, λήγει αυτοδίκαια μόλις περατωθούν οι εργασίες της εκκαθάρισης. Παραπέρα, αν ο εκκαθαριστής έχει διορισθεί για ορισμένο χρόνο, λήγει μόλις περάσει ο χρόνος αυτός. Αν δεν έχει ορισθεί χρόνος διάρκειας, για λόγους προστασίας των τρίτων, θεωρείται ότι διορίσθηκε μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης.

2. Ο εκκαθαριστής - εταίρος που διορίσθηκε με την εταιρική σύμβαση ή με απόφαση των εταίρων δεν δικαιούται να παραιτηθεί από, την ιδιότητά του, παρά μόνο αν συντρέχει σπουδαίος λόγος (άρθρο 75 § 1 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Αν παραιτηθεί χωρίς να συντρέχει τέτοιος λόγος, υποχρεούται σε αποζημίωση της εταιρίας για τη ζημία που τυχόν θα υποστεί (άρθρο 753 § 2 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Ο εκκαθαριστής - τρίτος μπορεί να παραιτηθεί με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τη σχέση που τον συνδέει με την εταιρία. Αν η σχέση είναι άμισθη εντολή, δικαιούται να παραιτηθεί οποτεδήποτε, εκτός αν έχει παραιτηθεί από το δικαίωμά του αυτό (άρθρο 725 § 1 εδ. 1 Α.Κ.). Η παραίτηση από το δικαίωμα δεν ισχύει αν υπάρχει σπουδαίος λόγος (άρθρο 725 § 1 εδ.2 Α.Κ.). Πάντως, σε κάθε περίπτωση, η παραίτηση δεν μπορεί να είναι άκαιρη. Αν είναι άκαιρη, η εταιρία θα έχει αξίωση αποζημίωσης για τη ζημία που τυχόν

θα υποστεί. Αν πρόκειται για μίσθωση εργασίας ανεξάρτητων υπηρεσιών, ο εκκαθαριστής θα μπορεί να καταγγείλει τη σχετική σύμβαση υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 672 Α.Κ. Το άρθρο 676 Α.Κ. δεν μπορεί να βρει εφαρμογή, γιατί οι υπηρεσίες του τρίτου - εκκαθαριστή δε θα μπορούσαν να εξομοιωθούν με τις ελευθέρως υπηρεσίες, στις οποίες αναφέρεται το άρθρο αυτό.

Η παραίτηση, στις περιπτώσεις που επιτρέπεται, γίνεται με δήλωση προς όλους τους εταίρους. Έναντι των τρίτων αντιτάσσεται μετά τη δημοσίευσή της στα βιβλία εταιριών του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας, εκτός αν αυτοί γνωρίζουν ή υπαίτια αγνοούν την παραίτηση.

3. Άλλοι λόγοι που επιφέρουν λήξη της εκκαθαριστικής ιδιότητας είναι ο θάνατος του εκκαθαριστή και η αφάνειά του. Προς το θάνατο εξομοιώνεται η λύση του νομικού προσώπου, αφού το υπό εκκαθάριση νομικό πρόσωπο υφίσταται ουσιώδη μεταβολή στο σκοπό του και πρέπει πλέον να προσανατολίζεται αποκλειστικά στους σκοπούς της εκκαθάρισής του. Επίσης, λόγο λήξης συνιστά η πτώχευση του εκκαθαριστή - εταίρου. Εξάλλου, με την πτώχευση επέρχεται απώλεια και της εταιρικής του ιδιότητας, έστω και αν αυτή επήλθε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης. Η παύση της εξουσίας του επέρχεται αυτοδίκαια από το πρωί της δημοσίευσης της απόφασης που κηρύσσει την πτώχευση. Η πτώχευση του τρίτου - εκκαθαριστή, που συνδέεται με την εταιρία με σχέση εντολής, επιφέρει, αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία τη λήξη της σχέσης αυτής (άρθρο 726 Α.Κ.). Αν συνδέεται με σχέση εργασίας ανεξάρτητων υπηρεσιών, η πτώχευση αποτελεί σπουδαίο λόγο προς καταγγελία κατά το άρθρο 672 Α.Κ. Σε κάθε περίπτωση, η μη δημοσιευμένη στα βιβλία εταιριών λήξη της ιδιότητας του εκκαθαριστή δεν αντιτάσσεται απέναντι στους καλόπιστους τρίτους.

4. Λόγο παύσης της εξουσίας του εκκαθαριστή - εταίρου συνιστά

και η κήρυξή του - σε δικαστική συμπαράσταση. Τούτο, γιατί η νομική αυτή μεταβολή επιφέρει την ανικανότητα προς δικαιοπραξία κατά το άρθρο 128 Α.Κ. Εξάλλου, ο εταίρος που τέθηκε υπό συμπαράσταση αποβάλλει την εταιρική του ιδιότητα, έστω και αν αυτή επήλθε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης. Μόνο κατ' οικονομία και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης γίνεται δεκτός στην εταιρία, οπότε, ενεργεί με το νόμιμο εκπρόσωπό του. Στο ίδιο αποτέλεσμα οδηγεί και η κήρυξη σε δικαστική ή νόμιμη απαγόρευση του εκκαθαριστή - τρίτου. Μάλιστα, αν η σχέση που συνδέει τον τρίτο είναι σχέση εντολής, η παύση της εξουσίας του, αν δεν ορίστηκε το αντίθετο, επέρχεται και βάσει του άρθρου 726 Α.Κ.

5α. Παρόλο που ο Εμπορικός Νόμος ή ο Αστικός Κώδικας δεν περιέχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν την ανάκληση του εκκαθαριστή με απόφαση των εταίρων, γίνεται δεκτό, από την αρχή που συνάγεται από το άρθρο 778 Α.Κ., σύμφωνα με την οποία, η εκκαθάριση, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, διενεργείται από όλους τους εταίρους, ότι η ανάκληση αυτή είναι δυνατή. Σε ανάκληση υπόκειται ο εκκαθαριστής, όπως κι αν έχει αποκτήσει την ιδιότητά του αυτή, εκτός από το νόμιμο εκκαθαριστή. Η ανάκληση γίνεται οποτεδήποτε και χωρίς σπουδαίο λόγο. Στη λήψη της απόφασης μετέχει και ο εταίρος - εκκαθαριστής (επιχ. από άρθρο 778 Α.Κ.), είτε είναι συμβατικός είτε δικαστικός εκκαθαριστής. Αν δεν συμφωνεί ο εταίρος - εκκαθαριστής, οποιοσδήποτε εταίρος έχει, όπως θα δούμε στη συνέχεια, τη δυνατότητα να ζητήσει την ανάκλησή του από το δικαστήριο, με την προϋπόθεση ότι υπάρχει σπουδαίος λόγος. Το άρθρο 752 § 3 Α.Κ., που αξιώνει απόφαση μόνο των υπόλοιπων εταίρων, δεδομένης της διάταξης του άρθρου 778 εδ. 2 Α.Κ., δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά και μάλλον επιχείρημα αντιδιαστολής στηρίζει.

Μετά την ανάκληση και, σε περίπτωση που εκκαθαριστής είναι τρίτος ή εταίρος αλλά η απόφαση ανάκλησης πάρθηκε από την

πλειοψηφία στην οποία δεν μετείχε ο ίδιος, μετά την κοινοποίηση της ανάκλησης, η εκκαθάριση διενεργείται από τους μη ανακληθέντες καταστατικούς ή δικαστικούς εκκαθαριστές ή από όλους τους εταίρους, ανάλογα με την ερμηνεία του καταστατικού και της βούλησης των εταίρων που προχώρησαν στην ανάκληση. Απέναντι, στους καλόπιστους τρίτους η ανάκληση προτείνεται από τη δημοσίευσή της στα βιβλία εταιριών του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας.

β. Ανάκληση των εκκαθαριστών είναι δυνατή και με απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας κατά το άρθρο 778 εδ. 2 Α.Κ. σε συνδυασμό με το άρθρο 786 § 3 Κ.Πολ.Δ. Το δικαστήριο δικάζει με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας ύστερα από αίτηση και ενός μόνο εταίρου, η οποία παράλληλα με την ανάκληση μπορεί να έχει ως αίτημα και το διορισμό νέου εκκαθαριστή, την αντικατάσταση, σύμφωνα με τη διατύπωση του νόμου. Ουσιαστική προϋπόθεση είναι η συνδρομή σπουδαίου λόγου. Η απόφαση, αν υπάρχει σχετικό αίτημα, προχωράει και στο διορισμό νέου εκκαθαριστή. Το δικαστήριο μπορεί κατά την παραπάνω διάταξη να ανακαλεί κάθε εκκαθαριστή. Τους καταστατικούς - εταίρους ή τρίτους, όχι όμως και τους εκ του νόμου εκκαθαριστές, αφού η εταιρική ιδιότητα συνδέεται στενά με την εξουσία εκκαθάρισης. Μάλιστα, δεδομένου ότι η εκκαθάριση της εταιρίας είναι αναγκαστικό στάδιο, δεν χωράει παραίτηση του εταίρου από το δικαίωμά του να ζητάει τη δικαστική ανάκληση του εκκαθαριστή. Κατά τη συζήτηση καλούνται, σύμφωνα με το άρθρο 786 § 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 748 § 3 Κ.Πολ.Δ., οι εκκαθαριστές των οποίων ζητείται η ανάκληση. Αν, όμως, ο δικαστής παρέλειψε να καλέσει στη συζήτηση τον υπό αντικατάσταση εκκαθαριστή δεν δημιουργείται απαράδεκτο της συζήτησης. Όπως σημειώσαμε παραπάνω, ο υπό αντικατάσταση εκκαθαριστής δεν αποκτά την ιδιότητα του διαδίκου, ούτε είναι ανάγκη να απευθύνεται η σχετική

αίτηση και κατ' αυτού. Ο υπό αντικατάσταση εκκαθαριστής που δεν κλητεύθηκε δικαιούται να ασκήσει τριτανακοπή κατά της απόφασης. Εξάλλου, ο διάδικος μπορεί να τον προσεπικαλέσει στη σχετική δίκη (άρθρο 753 Κ.Πολ.Δ.).

Ως σπουδαίος λόγος θα θεωρηθεί κάθε περιστατικό που αναφέρεται στο πρόσωπο του εκκαθαριστή και παραβιάζει το σκοπό της εκκαθάρισης, καθώς και η καθυστέρηση προώθησής της, έστω και αν τον υπό ανάκληση δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα.

2.6 Περιεχόμενο και διαδικασία της εκκαθάρισης

Όπως σημειώθηκε παραπάνω, οι εταίροι μπορούν ελεύθερα να καθορίσουν τον τρόπο της εκκαθάρισης με ρήτρα του καταστατικού ή μεταγενέστερη απόφασή τους, ρήτρα ή απόφαση που δεσμεύουν σε κάθε περίπτωση τους εκκαθαριστές, συμβατικούς ή δικαστικούς. Αν, όμως, οι εταίροι δεν προβλέψουν τον τρόπο της εκκαθάρισης, θα εφαρμοσθούν αναλογικά οι διατάξεις των άρθρων 779 - 783 Α.Κ. και, ενδεχόμενα, άλλες διατάξεις των υπόλοιπων εμπορικών εταιριών, επίσης αναλογικά. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το περιεχόμενο της εκκαθάρισης, που συνιστά και έργο των εκκαθαριστών, συνοψίζεται στο εξής:

1. Κατ' αρχήν, οι εκκαθαριστές οφείλουν να ζητήσουν και να πάρουν στην κατοχή τους από τους διαχειριστές ή τους προηγούμενους εκκαθαριστές ή τους εταίρους τα εμπορικά και φορολογικά βιβλία, καθώς και τα έγγραφα της εταιρίας. Στη συνέχεια, οφείλουν να προβούν στην απογραφή της εταιρικής περιουσίας και, βάσει αυτής, να συντάξουν τον ισολογισμό έναρξης της εκκαθάρισης. Τόσο η υποχρέωση απογραφής, όσο και εκείνη της σύνταξης ισολογισμού έναρξης της εκκαθάρισης πηγάζουν από τη βασική υποχρέωση του

εκκαθαριστή να παρέχει πληροφορίες και να λογοδοτεί στους εταίρους (άρθρα 303 - 304, 755, 718 Α.Κ.), υποχρέωση που πάλι, πρέπει να εκπληρώνεται με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη (Βλ. επίσης, διατάξεις των άρθρων 48 Ν. 3190/1955 και 49 Ν. 2190/1920). Σκοπός της απογραφής και του ισολογισμού είναι να παρουσιασθεί η αληθινή οικονομική κατάσταση της εταιρίας κατά το χρόνο της λύσης της. Συνεπώς, στο ενεργητικό θα αναγραφεί η πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων και μάλιστα εκείνη που είχαν κατά τη λύση της εταιρίας και όχι κατά τη σύνταξη της απογραφής.

2. Στη συνέχεια, οι εκκαθαριστές οφείλουν να αποδώσουν στους εταίρους τα πράγματα που είχαν εισφέρει στην εταιρία κατά χρήση (άρθρο 779 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Η υποχρέωση αυτή ενεργοποιείται μόλις η χρήση ή η κάρπωση των αντικειμένων αυτών καταστεί περιττή για την εταιρία και αφού ληφθούν υπόψη η καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, δηλαδή, όχι απαραίτητα όταν τελειώσει η εκκαθάριση, αλλά ούτε μόλις η εταιρία λυθεί και εγκαταλείψει το παραγωγικό στάδιο. Η εταιρία οφείλει να αποδώσει τα πράγματα στην κατάσταση που τα παρέλαβε (αναλογική εφαρμογή άρθρου 599 § 1 σε συνδυασμό με άρθρο 744 Α.Κ.). Πάντως, αν το πράγμα έχει καταστραφεί, απολεσθεί ή έχει υποστεί ζημίες, η εταιρία απαλλάσσεται κάθε ευθύνης αν η καταστροφή ή η απώλεια οφείλεται σε γεγονός για το οποίο αυτή δεν έχει ευθύνη (άρθρο 336 σε συνδυασμό με άρθρο 330 Α.Κ.) ή αν η φθορά του οφείλεται στη συμφωνημένη χρήση (άρθρο 592 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά, σε συνδυασμό με άρθρο 744 Α.Κ.). Αν η αδυναμία απόδοσης, η καταστροφή, η απώλεια ή η φθορά του πράγματος οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια των οργάνων της εταιρίας ή των βοηθών εκπληρώσεως, η εταιρία ευθύνεται σε αποζημίωση (άρθρα 330, 334 Α.Κ.). Παράλληλα με την εταιρία, ευθύνεται και το υπαίτιο όργανο (άρθρο 71 Α.Κ.).

Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, το άρθρο 779 Α.Κ. καλύπτει μόνο πράγματα με την έννοια του άρθρου 947 Α.Κ. Και τούτο γιατί, κατά την άποψη αυτή, μόνο στα ενσώματα αντικείμενα νοείται αυτούσια απόδοση. Όμως, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ώστε να συμπεριλάβει και την παραχώρηση χρήσης των άυλων αγαθών της βιομηχανικής και πνευματικής ιδιοκτησίας. Ο νομοθέτης εκφράσθηκε, προφανώς, στενότερα από ό,τι ήθελε, αφού απέβλεψε στο συνήθως συμβαίνον.

3. Παραπέρα, περιεχόμενο της εξουσίας των εκκαθαριστών και υποχρέωσή τους είναι να περατώσουν τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρίας, συνεχίζοντας και τις τυχόν εκκρεμείς δίκες. Μάλιστα, όπως σημειώσαμε, αν επιβάλλεται από το σκοπό της εκκαθάρισης, μπορούν να ενεργήσουν και νέες πράξεις, δηλαδή, να συνεχίσουν την άσκηση της εταιρικής επιχείρησης (άρθρο 49 § 2 εδ. 1 και 2 Ν. 3190/1955, που εφαρμόζεται αναλογικά).

Οι εκκαθαριστές υποχρεούνται, ακόμη, να εισπράττουν τις απαιτήσεις της εταιρίας είτε αυτές έχουν ως αντικείμενο την καταβολή χρημάτων είτε έχουν οποιοδήποτε άλλο αντικείμενο (άρθρο 49 § 2 εδ. 1 Ν. 3190/1955, που εφαρμόζεται αναλογικά). Στην εξουσία των εκκαθαριστών ανήκει κάθε δικαστική ή εξώδικη ενέργεια για την εξασφάλιση και επιδίωξη των εταιρικών απαιτήσεων. Στις απαιτήσεις αυτές συγκαταλέγονται και τυχόν απαιτήσεις της εταιρίας κατά των εταίρων, που δεν πηγάζουν από την εταιρική σχέση. Στην τελευταία περίπτωση, όπως είναι η δεξίωση καταβολής της εισφοράς, οι απαιτήσεις δεν ασκούνται αυτοτελώς, αλλά αποτελούν κονδύλιο του λογαριασμού της εκκαθάρισης.

Στις εταιρικές αξιώσεις, που ασκούν οι εκκαθαριστές, ανήκει και η αξίωση λογοδοσίας κατά των διαχειριστών της εταιρίας, αξίωση που στηρίζεται στις διατάξεις των άρθρων 303 και 718 Α.Κ.

4. Στη συνέχεια, οι εκκαθαριστές προχωρούν στην εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους (άρθρο 780 § 1 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Εξοφλητέα είναι κάθε υποχρέωση, ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, ενοχική ή εμπράγματη, υποχρέωση για πράξη ή παράλειψη κ.λπ. Οι εκκαθαριστές προβαίνουν ελεύθερα και με βάση μόνο το συμφέρον της εταιρίας και των εταίρων, στην εξόφληση των υποχρεώσεων. Δεν υποχρεούνται να προχωρήσουν σε σύμμετρη ικανοποίηση των δανειστών και, γενικότερα, να τηρήσουν ορισμένη διαδικασία ή ορισμένη σειρά. Το άρθρο 780 Α.Κ. δεν προστατεύει τους εταιρικούς δανειστές. Συνεπώς, οι εκκαθαριστές δεν έχουν απέναντι τους οποιαδήποτε ευθύνη για τον τρόπο που ενήργησαν την εκκαθάριση.

Αν η εταιρική περιουσία δεν επαρκεί για την εξόφληση των εταιρικών αυτών υποχρεώσεων, οι εκκαθαριστές οφείλουν, αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία των εταίρων, να ζητήσουν από αυτούς να καταβάλουν συμπληρωματικές εισφορές (άρθρο 783 εδ. 1 Α.Κ. που εφαρμόζεται αναλογικά). Κάθε εταίρος βαρύνεται ανάλογα με τη συμμετοχή του στην εταιρία ή την τυχόν ειδικά συμφωνημένη συμμετοχή του στις ζημιές (άρθρο 763 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Αν ένας εταίρος είναι αφερέγγυος και αδυνατεί να καταβάλει το ποσό που τον βαρύνει, το οφειλόμενο από αυτόν ποσό επιμερίζεται στους υπόλοιπους, με βάση την ίδια αναλογία (άρθρο 783 εδ. 2 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά).

5. Παράλληλα με την εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους, σύμφωνα με το άρθρο 780 § 1 Α.Κ., οι εκκαθαριστές εξοφλούν και τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους εταίρους. Ειδικότερα, πρέπει να διακρίνουμε τις υποχρεώσεις που δεν πηγάζουν από την εταιρική ιδιότητα, όπως είναι π.χ. η υποχρέωση της εταιρίας να καταβάλει μίσθωμα από μίσθωση πράγματος του εταίρου ή τίμημα από

την πώληση πράγματος, και εκείνες που πηγάζουν από αυτή, όπως είναι η υποχρέωση καταβολής κερδών, οι απαιτήσεις κατά της εταιρίας από εξόφληση εταιρικού χρέους προς τρίτους κ.λπ. Στην πρώτη περίπτωση, όπως ήδη σημειώσαμε, ο εταίρος εξομοιώνεται κατ' αρχήν, με κάθε τρίτο εταιρικό δανειστή. Έτσι, μπορεί αυτοτελώς να ασκεί κατά της εταιρίας κάθε αξίωσή του. Εννοείται ότι, η συμπεριφορά του εταίρου έναντι της εταιρίας δεν πρέπει να παραβιάζει τα όρια που επιβάλλει η υποχρέωση πίστης που πρέπει να διέπει τις σχέσεις εταίρων - εταιρίας. Στη δεύτερη περίπτωση, όπως, επίσης, σημειώσαμε, ο εταίρος δεν μπορεί κατ' αρχήν να ασκήσει αυτοτελώς τις αξιώσεις του κατά της εταιρίας. Οι αξιώσεις του θα αποτελέσουν κονδύλια στον τελικό λογαριασμό της εκκαθάρισης, από τον οποίο θα αποδειχθεί αν ο εταίρος έχει κατά της εταιρίας αξίωση ή αν τυχόν πρέπει να καταβάλει συμπληρωματική εισφορά. Έτσι, θα αποφευχθεί άσκοπη εκκαθαριστική διαδικασία στην περίπτωση που οι εταίροι αυτοί θα βαρύνονταν με τέτοια υποχρέωση καταβολής συμπληρωματικών εισφορών. Ο περιορισμός αυτός σε βάρος του εταίρου αποτελεί απόρροια των αρχών του άρθρου 288 Α.Κ., από τις οποίες, σε συνδυασμό με το σκοπό της εκκαθάρισης, πρέπει να διέπεται η άσκηση των αξιώσεων του άρθρου 780 § 1 Α.Κ. Για τους λόγους αυτούς αναστέλλεται η υποχρέωση των εκκαθαριστών προς εξόφληση των χρεών της εταιρίας που απορρέουν από την εταιρική σχέση, μέχρι οι αντίστοιχες εταιρικές αξιώσεις να καταστούν εκκαθαρισμένες με τη σύνταξη του τελικού ισολογισμού. Σε κάθε περίπτωση, όμως, οι αρχές της καλής πίστης επιβάλλουν και οι αξιώσεις αυτές να εξοφλούνται πριν από την απόδοση των εισφορών κατά το άρθρο 780 § 2 Α.Κ. Εξάλλου το προς διανομή προϊόν της εκκαθάρισης θα διαμορφωθεί αφού ληφθούν υπόψη και οι εταιρικές αυτές αξιώσεις, ώστε το προϊόν προς διανομή, θα σχηματίζεται αφού προηγουμένως εξοφληθούν και οι εν λόγω αξιώσεις. Μετά τη λήξη της

αναστολής της υποχρέωσης των εκκαθαριστών, νόμιμα οι εταίροι στρέφονται κατά της εταιρίας, χωρίς να μπορεί να αντιταχθεί εναντίον τους ότι δεν επαρκεί η εταιρική περιουσία γενικά ή ότι δεν επαρκεί η ρευστοποιημένη εταιρική περιουσία. Εννοείται ότι και η άσκηση της αξίωσης αυτής δεν πρέπει να είναι καταχρηστική.

6. Μετά την εξόφληση των εταιρικών υποχρεώσεων, οι εκκαθαριστές αποδίδουν στους εταίρους τις εισφορές (άρθρο 780 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά), που είχαν αρχικά ή μεταγενέστερα πραγματοποιήσει προς κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου. Με βάση τη διάταξη αυτή, αποδίδονται οι χρηματικές εισφορές, χωρίς βέβαια να αναπροσαρμοσθούν στη πραγματική αξία τους κατά το χρόνο της απόδοσης (άρθρο 780 εδ. 1 Α.Κ.). Τα πράγματα, η κυριότητα των οποίων αποτέλεσε αντικείμενο εισφοράς, αν δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη του καταστατικού ή διαφορετική απόφαση των εταίρων, δεν αποδίδονται αυτούσια. Αποδίδεται η χρηματική τους αξία κατά το χρόνο της εισφοράς (άρθρο 780 § 2 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Έτσι, τον κίνδυνο της τυχαίας καταστροφής ή χειροτέρευσης των πραγμάτων που αποτέλεσαν την εισφορά φέρει η εταιρία.

Αν αντικείμενο της εισφοράς είναι η σύσταση εμπράγματος δικαιώματος σε πράγμα του εταίρου (δουλεία, επικαρπία), η τύχη του θα εξαρτηθεί, κατ' αρχήν, από τη συμφωνία εταιρίας και εταίρου. Αν τέτοια συμφωνία δεν υπάρχει, το εμπράγματο δικαίωμα θα καταργείται είτε με τη λύση της εταιρίας, είτε, αν αυτό εξακολουθεί να υπηρετεί το σκοπό της εκκαθάρισης και πάντοτε με γνώμονα την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, με το πέρας της εκκαθάρισης, είτε όταν παύσει να είναι αναγκαίο γι' αυτή. Η λύση αυτή πηγάζει από τη φύση της εταιρικής σύμβασης, ως σύμβασης που τείνει στην πραγμάτωση κοινού σκοπού, εδώ του σκοπού της εκκαθάρισης, πραγμάτωση που στηρίζεται (και) στις εισφορές των εταίρων.

Η αξίωση των εταίρων για την αξία της εισφοράς τους προϋποθέτει εξόφληση των εταιρικών υποχρεώσεων προς τρίτους και, βέβαια στο μέτρο που είναι αναγκαίο, ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας. Δηλαδή, όσο διαρκούν τα παραπάνω στάδια της εκκαθάρισης δεν είναι δυνατή η άσκηση των κατ' ιδίαν αξιώσεων από την εταιρική σχέση για απόδοση των εισφορών. Εννοείται ότι και η άσκηση των αξιώσεων αυτών θα γίνεται αφού ληφθούν υπόψη οι αρχές της καλής πίστης και των συναλλακτικών ηθών. Έτσι, θα γίνει δεκτό ότι ο εταίρος μπορεί να ασκήσει την αξίωσή του προς απόδοση της αξίας της εισφοράς του και πριν από το πέρας της διαδικασίας εκκαθάρισης, αν το ποσό της απόδοσης είναι ορισμένο και στο εταιρικό ταμείο υπάρχουν επαρκή μετρητά για τη συνέχιση της εκκαθάρισης.

Αν το ενεργητικό της εταιρίας, μετά την εξόφληση των εταιρικών υποχρεώσεων που αναφέρει η διάταξη του άρθρου 780 § 1 Α.Κ., δεν επαρκεί προς απόδοση των εισφορών στο σύνολό τους, το ελλείπον αποτελεί ζημία της εταιρίας που θα κατανεμηθεί μεταξύ των εταίρων ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στις ζημίες της εταιρίας κατά το άρθρο 763 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά. Έτσι, οι εταίροι θα πάρουν την εισφορά τους μειωμένη κατά το ποσό της συμμετοχής τους στις ζημίες.

Σύμφωνα με το άρθρο 780 § 3 Α.Κ., αν η εισφορά συνίσταται σε εργασία ή σε χρήση πράγματος δεν αποδίδεται. Προσεγγίζοντας τη διάταξη αυτή, πρέπει πρώτα να σημειωθεί η ατυχής διατύπωσή της. Και τούτο γιατί και οι δύο αυτές εισφορές, μετά τη λύση της εταιρίας αποδίδονται. Για τη χρήση πράγματος αυτό ορίζεται στο άρθρο 779 Α.Κ., που αναπτύχθηκε παραπάνω. Εξάλλου, ο εταίρος που προσφέρει την εργασία του ως εισφορά, όταν λυθεί η εταιρία απαλλάσσεται από την υποχρέωσή του για εργασία υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι η εργασία αυτή δεν είναι αναγκαία για την πραγμάτωση του σκοπού της

εκκαθάρισης. Η έννοια της διάταξης είναι ότι, σε αντίθεση με ό,τι συμβαίνει όταν πρόκειται για εισφορά πράγματος (άρθρο 780 § 2 Α.Κ.), στον εταίρο που εισφέρει την εργασία του ή τη χρήση πράγματος δεν καταβάλλεται η αξία της εργασίας ή της χρήσης του πράγματος.

Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να σημειωθεί ότι η παραπάνω διάταξη δεν αναφέρεται στην εργασία που παρέχει ο εταίρος με βάση εξωεταιρική σχέση. Η εξωεταιρική αυτή σχέση θα αντιμετωπισθεί όπως κάθε εκκρεμής ενοχική σχέση με την οποία η εταιρία συνδέεται κατά τη λύση της. Εδώ πρόκειται για εισφορά με την έννοια των άρθρων 741, 742, 744 Α.Κ., εισφορά που, κατ' αρχήν, δε ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 648 επ. Α.Κ. και γενικότερα από τις εργατικού δικαίου διατάξεις. Παραπέρα, πρέπει να λεχθεί ότι, ο νομοθέτης με τη διάταξη αυτή αφενός θέλησε να αποτραπούν έριδες σχετικά με την αξία της εισφοράς εργασίας και αφετέρου θεώρησε ότι ο εταίρος, με τη συμμετοχή του στην εταιρία, ως αντιστάθμισμα της εργασίας του και της χρήσης πράγματος, έλαβε ήδη κέρδη. Όμως, σ' αυτό το σημείο ο εταίρος αυτός βρίσκεται σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τον εταίρο που εισέφερε στην εταιρία άλλη εισφορά.

7. Σύμφωνα με το άρθρο 781 Α.Κ., ο εκκαθαριστής μετατρέπει σε χρήμα την εταιρική περιουσία, στο μέτρο που η μετατροπή αυτή (ρευστοποίηση) είναι αναγκαία για την εξόφληση των εταιρικών υποχρεώσεων και την απόδοση των εισφορών στους εταίρους. Η ρευστοποίηση, ορίζει η διάταξη, γίνεται κατά τις διατάξεις για την πώληση κοινού πράγματος. Το παραπάνω άρθρο θέτει δύο κανόνες: ο πρώτος αναφέρεται στην έκταση και ο δεύτερος στη διαδικασία ρευστοποίησης. Αν οι διατάξεις του εφαρμόζονταν αυτούσιες και στην Ομόρρυθμη εταιρία, θα διαμορφώνονταν η παρακάτω κατάσταση:

Κατ' αρχήν, οι εκκαθαριστές θα μπορούσαν να προχωρήσουν στη ρευστοποίηση μόνο αν αυτό επιβάλλονταν από την προώθηση του

σταδίου της εκκαθάρισης με τη στενή έννοια του όρου ή, αλλιώς, του προπαρασκευαστικού της διανομής σταδίου. Μετά την αποπεράτωση του σταδίου αυτού, οι εκκαθαριστές δεν θα είχαν εξουσία παραπέρα ρευστοποίησης. Αν προχωρούσαν σε παραπέρα ρευστοποίηση, θα ενεργούσαν ως *falsus procurator*, με συνέπεια την ακυρότητα των πράξεών τους. Πάντως, για την αποτροπή των ανεπιδικών αποτελεσμάτων στα οποία η άποψη αυτή καταλήγει, στα πλαίσια της αστικής εταιρίας, προτείνεται διορθωτική ερμηνεία, ώστε η εταιρία από τις πράξεις που ο εκκαθαριστής ενήργησε, παραβιάζοντας τον κανόνα του άρθρου αυτού, να δεσμεύεται, τουλάχιστον απέναντι στους καλόπιστους τρίτους. Αλλά, και η μη συμμόρφωση των εκκαθαριστών προς τη διαδικασία ρευστοποίησης, που προβλέπει ο νόμος, θα είχε, πάλι, ως συνέπεια τη σχετική (υπέρ των εταίρων) ακυρότητα της ρευστοποίησης (άρθρο 175 εδ. 2 Α.Κ.).

Όμως, αν τα παραπάνω συμπεράσματα δεν είναι αποδεκτά όταν πρόκειται για την αστική εταιρία, πολύ περισσότερο πρέπει να απορριφθούν στην Ομόρρυθμη εταιρία. Στην εταιρία αυτή, ακόμη και κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, η ανάγκη για ασφάλεια δικαίου και ασφάλεια στις συναλλαγές είναι περισσότερο αυξημένη, αφού πρόκειται για εμπορική εταιρία, που προορίζεται να κινείται με ταχύτητα στις συναλλαγές. Έτσι, είναι ορθότερο να λεχθούν σχετικά τα εξής:

Πρέπει να γίνει δεκτό ότι, οι εκκαθαριστές οφείλουν, πράγματι, να ρευστοποιούν τα εταιρικά αντικείμενα στο μέτρο που επιβάλλουν οι ανάγκες της εκκαθάρισης με τη στενή έννοια. Οφείλουν να επιλέγουν προς ρευστοποίηση εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που επαρκούν για την εξόφληση των εταιρικών υποχρεώσεων και την απόδοση των εταιρικών εισφορών. Μάλιστα, στα πλαίσια της εξουσίας τους αυτής, μπορούν ή, ενδεχόμενα, και οφείλουν να εκποιήσουν την επιχείρηση στο σύνολό της. Η ρύθμιση, όμως, του άρθρου 781 εδ. 1 Α.Κ. δεν έχει

την έννοια της απαγόρευσης διάθεσης των εταιρικών αντικειμένων, ώστε η παράβασή της να οδηγεί, κατά το άρθρο 175 Α.Κ., σε σχετική έστω ακυρότητα. Έχει την έννοια οδηγίας προς τους εκκαθαριστές για τον τρόπο που θα διεξάγουν την εκκαθάριση. Η παράβαση της οδηγίας αυτής γεννά σε βάρος τους μόνο ευθύνη για τη ζημία που θα υποστούν οι εταίροι, αν, βέβαια, βαρύνονται και με υπαιτιότητα.

Για τους ίδιους λόγους πρέπει να γίνει δεκτό ότι και η μη τήρηση της διαδικασίας εκποίησης, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 781 εδ. 2 Α.Κ., δηλαδή, η μη εκποίηση των εταιρικών πραγμάτων με εκούσιο δημόσιο πλειστηριασμό δε συνιστά λόγο ακυρότητας της εκποίησης. Και η διάταξη του άρθρου 781 εδ. 2 Α.Κ. δε συνιστά παρά οδηγία προς τους εκκαθαριστές. Έτσι, αυτοί δικαιούνται και, στο μέτρο που αυτό επιβάλλεται από το συμφέρον των εταίρων, υποχρεούνται, να προχωρήσουν στη ρευστοποίηση ελεύθερα. Πιστεύουμε μόνο ότι, αν τηρήσουν τη διαδικασία που προβλέπει η παραπάνω διάταξη, τεκμαίρεται ότι ενήργησαν προς το συμφέρον της εταιρίας και των εταίρων, ώστε να μη φέρουν απέναντι τους ευθύνη. Οι εταίροι μπορούν, όμως, καταρρίπτοντας το τεκμήριο, να αποδείξουν ότι ο τρόπος που οι εκκαθαριστές ενήργησαν δεν υπηρετούσε πράγματι τα συμφέροντά τους και το συμφέρον της εταιρίας. Σε μία τέτοια περίπτωση, οι εκκαθαριστές που βαρύνονται με υπαιτιότητα υποχρεούνται σε αποζημίωση της εταιρίας.

8. Το προϊόν της εκκαθάρισης που απομένει μετά τη ρευστοποίηση, σύμφωνα με τα παραπάνω, εξακολουθεί, κατά την ορθή τουλάχιστον άποψη, να έχει φορέα το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Και περιέρχεται στους εταίρους ύστερα από διανομή του, κατά την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 782 Α.Κ. Τη διανομή αυτή θα την πραγματοποιήσουν οι εκκαθαριστές, αφού, όπως ήδη υποστηρίξαμε, στην έννοια της εκκαθάρισης ανήκει και η διανομή του τελικού

προϊόντος. Η διανομή αυτή, αν είναι εφικτό, θα γίνει αυτούσια. Στην αντίθετη περίπτωση, θα γίνει εκποίηση κατά τη διαδικασία του άρθρου 781 εδ. 2 Α.Κ. ή και με ελεύθερη διαδικασία, αν τούτο είναι συμφερότερο για τους εταίρους και θα διανεμηθεί το προϊόν της ρευστοποίησης, ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη της εταιρίας. Υποστηρίζεται, πάντως, και η άποψη, που στη νομολογία φαίνεται να επικρατεί, ότι μετά την εκκαθάριση με τη στενή έννοια του όρου, το νομικό πρόσωπο εξαφανίζεται και ότι στο προϊόν της εκκαθάρισης δημιουργείται κοινωνία, μεταξύ των εταίρων. Έτσι η διανομή, σύμφωνα με την άποψη αυτή, θα γίνει από τους ίδιους τους εταίρους κατά τις διατάξεις των άρθρων 799 - 801 Α.Κ. Όμως, όπως ήδη σημειώσαμε, η άποψη αυτή και αυθαίρετη είναι και τις ανάγκες των εταίρων δεν ικανοποιεί.

9. Στα πλαίσια της εκκαθάρισης τέθηκε και το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 483 Κ.Πολ.Δ. Με άλλα λόγια, αναζητήθηκε απάντηση στο ερώτημα, αν στα πλαίσια της εκκαθάρισης της Ομόρρυθμης εταιρίας, είναι δυνατή η επιδίκαση της εταιρικής επιχείρησης σε έναν εταίρο, με τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού. Και η άποψη που επικράτησε στη θεωρία και έγινε δεκτή από τη νομολογία αναγνωρίζει τη δυνατότητα επιδίκασης. Τη δυνατότητα αυτή μάλιστα η ίδια άποψη δεν φαίνεται να την αποκλείει και στις κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Η κρατούσα άποψη ξεκινάει, προφανώς, από την ανάγκη διάσωσης της εταιρικής επιχείρησης, μία ανάγκη, βέβαια, που, αν υφίσταται, θα εκτείνεται και στις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Εναντίον της, όμως, η αντίθετη άποψη επικαλείται ότι το άρθρο 483 Κ.Πολ.Δ. προϋποθέτει κοινωνία δικαιώματος, που στην υπό συζήτηση περίπτωση δεν υπάρχει. Πραγματικά, όσο διαρκεί η εκκαθάριση, στην οποία κατά την κρατούσα άποψη ανήκει και η διανομή, η εταιρική περιουσία

ανήκει στην εταιρία που διατηρεί πράγματι τη νομική της προσωπικότητα και όχι μόνο κατά πλάσμα δικαίου. Έτσι, φορέας της εταιρικής παρουσίας όσο διαρκεί η εκκαθάριση είναι το νομικό πρόσωπο. Μετά τη λύση δεν επέρχεται οποιαδήποτε μεταβολή στην εσωτερική ή εξωτερική δομή της εταιρίας, παρά μόνο αλλάζει ο σκοπός, τον οποίο επιδιώκει. Η δημιουργία κοινωνίας από τη μία μεριά και η διατήρηση της νομικής προσωπικότητας από την άλλη, κατά την άποψη αυτή, δεν συμβιβάζονται. Ούτε μπορεί δογματικά να δικαιολογηθεί η μετάλλαξη του δικαιώματος του εταίρου από ενοχικό, που τον συνδέει με την εταιρία, σε εμπράγματο. Προς την κατεύθυνση αυτή δεν μπορεί να αντληθεί επιχείρημα από το άρθρο 782 Α.Κ., αφού τούτο έχει εισαχθεί για την αστική εταιρία, που δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα.

Όμως, οι πολέμιοι της κρατούσας άποψης δεν λαμβάνουν υπόψη τούτο: Κοινή επιχείρηση στην οποία απέβλεψε το άρθρο 483 Κ.Πολ.Δ., δηλ. λειτουργούσα επιχείρηση που να ανήκει σε περισσότερους από κοινού σπάνια θα υπάρχει. Επιχείρηση που ασκείται από περισσότερα πρόσωπα, με βάση την αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών του εμπορικού δικαίου, θα ανήκει προφανώς σε εταιρία του εμπορικού δικαίου, έστω και άτυπη. Σε εταιρία, συνεπώς, που θα έχει πάντοτε νομική προσωπικότητα. Έτσι, η μη εφαρμογή του στις εμπορικές εταιρίες θα αναιρούσε τον ίδιο το θεσμό γενικότερα. Εξάλλου, το άρθρο αυτό δεν έχει την ίδια έκταση εφαρμογής στις προσωπικές και στις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στις πρώτες εφαρμόζεται μόλις λυθεί η εταιρία, αφού η εκκαθάριση δεν αποβλέπει στην προστασία των τρίτων. Στις κεφαλαιουχικές εφαρμόζεται όταν τελειώσει το στάδιο της εκκαθάρισης με την ευρεία έννοια του όρου. Έπειτα, δεν πρέπει να αγνοείται, ότι η Ομόρρυθμη και Ετερόρρυθμη εταιρία δεν έχουν πλήρη νομική προσωπικότητα. Γι' αυτό ακριβώς δεν είναι σπάνια η περίπτωση

που καλούνται, έστω σε αναλογική εφαρμογή, διατάξεις που έχουν προορισμό να ισχύσουν στην αστική εταιρία χωρίς νομική προσωπικότητα. Τέτοια είναι και η διάταξη του άρθρου 782 Α.Κ., η αναλογική εφαρμογή της οποίας γίνεται δεκτή και από όσους δέχονται ότι η διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης περιλαμβάνεται στη λειτουργία της εκκαθάρισης.

Το δικαστήριο θα προχωρήσει στην επιδίκαση της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τα συμφέροντα όλων των εταίρων. Η τελεσίδικη απόφαση, με τον όρο ότι θα καταβληθεί στους υπόλοιπους εταίρους η αξία της μερίδας τους, μεταβιβάζει την επιχείρηση στον αιτούντα από μόνη της. Ενέργεια επιμέρους πράξεων μεταβίβασης δεν απαιτείται. Αν η επιχείρηση περιέχει ακίνητα ή άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η μεταβίβαση εγγράφεται σε δημόσια βιβλία, σ' αυτά μεταγράφεται η τελεσίδικη απόφαση.

Και μετά την επιδίκαση το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, αν βαρύνεται με υποχρεώσεις έναντι των τρίτων εξακολουθεί να υπάρχει και η προσωπική ευθύνη των εταίρων διατηρείται. Η αντίθετη άποψη θα περιέκλειε κινδύνους για τους εταιρικούς δανειστές από συμπαιγνία μεταξύ των εταίρων. Μόνο που ο εταίρος που θα υποχρεωθεί να εξοφλήσει εταιρικό χρέος θα έχει τη δυνατότητα να ασκήσει αναγωγή κατά του εταίρου στον οποίο επιδικάστηκε η επιχείρηση, ζητώντας, μάλιστα, το σύνολο του ποσού που κατέβαλε.

10. Αφού οι εκκαθαριστές περατώσουν, σύμφωνα με τα παραπάνω, το έργο τους, συντάσσουν και υποβάλλουν στους εταίρους (το ανώτατο όργανο της εταιρίας) ισολογισμό λήξης της εκκαθάρισης, λογοδοτώντας για τον τρόπο που άσκησαν τα καθήκοντά τους. Εξάλλου, όπως ήδη σημειώσαμε, εκτός από τη λογοδοσία, όσο διαρκεί η εκκαθάριση, έχουν και υποχρέωση παροχής πληροφοριών, αναλογικά με όσα ισχύουν για τους διαχειριστές της εταιρίας. Αν έχουν ενεργήσει

πράξεις αντίθετες στο άρθρο 747 Α.Κ., βλάπτοντας τα εταιρικά συμφέροντα και, γενικότερα, αν άσκησαν τα καθήκοντά τους με τρόπο επιζήμιο για την εταιρία, ευθύνονται, με την προϋπόθεση ότι τους βαρύνει υπαιτιότητα, απέναντι στην εταιρία για τη ζημία που τυχόν της προκάλεσαν.

11. Το πρόβλημα της αμοιβής των εκκαθαριστών - τρίτων, διορισμένων με δικαστική απόφαση ή με την εταιρική σύμβαση, είχε αντιμετωπισθεί αρχικά με βάση τις διατάξεις των άρθρων 76, 1919 Α.Κ. και 121 ΕισΝΑΚ. Όμως, όπως σημειώσαμε, στην εκκαθάριση της Ομόρρυθμης εταιρίας εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις που διέπουν την εκκαθάριση της αστικής εταιρίας και όχι οι διατάξεις που διέπουν την εκκαθάριση των νομικών προσώπων που παραπέμπουν στις διατάξεις περί εκκαθάρισεως της κληρονομιάς. Έτσι, η αμοιβή, αν δεν έχει καταστεί αντικείμενο συμφωνίας, θα βρίσκει τη νομική της θεμελίωση στις διατάξεις που διέπουν τη σχέση εκκαθαριστή και εταιρίας. Και, όπως, επίσης, σημειώσαμε, η σχέση αυτή, αν δεν έχει κάτι άλλο συμφωνηθεί, θα είναι μίσθωση ανεξάρτητων υπηρεσιών ή, σπανιότερα, σύμβαση εντολής. Κατά συνέπεια, η αμοιβή θα ρυθμιστεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 649 και 653 Α.Κ. Με βάση τις διατάξεις αυτές, η αμοιβή θα είναι εκείνη που καταβάλλεται στην ίδια περιοχή, στον ίδιο χρόνο και για παρόμοιες εργασίες. Μάλιστα, δεδομένου ότι η αμοιβή αποτελεί χρέος της εταιρίας, καταβάλλεται από την εταιρική περιουσία πριν αποδοθούν οι εταιρικές εισφορές (άρθρο 780 § 1 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά). Αν η εταιρική περιουσία επαρκεί, εισπράττεται υποχρεωτικά από αυτή και όχι από τους εταίρους, βάσει του άρθρου 22 Ε.Ν., αφού τούτο επιβάλλεται από τις αρχές της καλής πίστης. Μάλιστα, από αυτούς, αν δεν επαρκεί η εταιρική περιουσία, εισπράττεται με βάση την αναλογία τους στις ζημίες της εταιρίας (άρθρο 763 Α.Κ., που εφαρμόζεται αναλογικά).

Η αμοιβή, κατά τη νομολογία, εισπράττεται, όταν τελειώσει η εκκαθάριση, δηλ. όταν αποσβεσθούν όλες οι σχέσεις που δημιουργήθηκαν από τη δραστηριότητα της εταιρίας, με οποιοδήποτε αποσβεστικό τρόπο και, όπως είπαμε, πριν την απόδοση των εισφορών. Δεν αποκλείεται, όμως, από τις αρχές της καλής πίστης να συνάγεται ότι η αξίωση για την αμοιβή γεννιέται πριν την καθολική απόσβεση των εταιρικών σχέσεων. Τούτο, θα συντρέχει, π.χ., όταν μετά την απόσβεση δεν απομένει περιουσία για την ικανοποίηση και των εκκαθαριστών.

Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 721 και 722 Α.Κ., που, όπως είπαμε, δεν εφαρμόζονται αναλογικά, αλλά ευθέως, οι εκκαθαριστές, έστω και εταίροι, δικαιούνται και πριν λήξει η εκκαθάριση να ζητήσουν από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας ή από τους εταίρους, ανάλογα με τη συμμετοχή τους στις ζημίες της εταιρίας, προκαταβολή των εξόδων που είναι αναγκαία για την εκτέλεση του έργου της εκκαθάρισης και απόδοση των όσων έχουν δαπανήσει για την εκτέλεση της εντολής. Τα ποσά που δαπάνησαν, αν οι εκκαθαριστές είναι τρίτοι, θα τα πάρουν με τη λήξη της εκκαθάρισης, από την εταιρική περιουσία ή τους εταίρους, όπως και την αμοιβή τους. Αν οι εκκαθαριστές είναι εταίροι, δεν θα τα διεκδικήσουν, κατ' αρχήν, αυτοτελώς, αλλά θα αποτελέσουν κονδύλια της εκκαθάρισης. Σε κάθε περίπτωση, όμως, θα τα διεκδικήσουν πριν την απόδοση των εισφορών και, βέβαια, πριν τη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης.

12. Αν οι εταίροι αρνηθούν να εγκρίνουν τον ισολογισμό λήξης, οι εκκαθαριστές μπορούν να ζητήσουν από το Πολυμελές Πρωτοδικείο να καταδικασθούν στην έγκρισή του. Αν, τελικά, ο ισολογισμός εγκριθεί, με οποιονδήποτε τρόπο, η εκκαθάριση και το έργο των εκκαθαριστών, κατ' αρχήν, περατώνονται. Ζήτημα, όμως, τίθεται σχετικά με την κατάσταση που υπάρχει, αν τυχόν αργότερα εμφανισθούν ανεξόφλητοι εταιρικοί δανειστές και άλλα αδιανέμητα

περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με μια πλατιά διαδεδομένη άποψη, η εκκαθάριση θεωρείται ότι έχει λήξει, έστω και αν υπολείπονται περιουσιακά στοιχεία προς διανομή. Αν, όμως, εμφανισθεί αδιανέμητη περιουσία, το δικαίωμα του εταίρου στην Ομόρρυθμη εταιρία από ενοχικό μεταμορφώνεται σε εμπράγματο πάνω στο περιουσιακό στοιχείο που ανευρέθηκε. Ακριβέστερα, δημιουργείται μεταξύ των εταίρων κοινωνία κατά ιδανικά μέρη, με την έννοια του άρθρου 785 Α.Κ. Σύμφωνα με άλλη άποψη, η εμφάνιση αδιανέμητης περιουσίας έχει ως συνέπεια, η εταιρία να επαναλειτουργεί και το νομικό πρόσωπο να συνεχίζεται. Προς την κατεύθυνση αυτή πρέπει να σημειωθεί ότι, αδιανέμητο ενεργητικό υπάρχει και όταν η εταιρία έχει απλά αξίωση κατά των εταίρων για καταβολή (αρχικών ή συμπληρωματικών) εισφορών ή για συμμετοχή στις ζημίες, σύμφωνα με το άρθρο 783 Α.Κ., καθώς και όταν έχει αξίωση κατά των τρίτων ή των εκκαθαριστών της. Ειδικότερα, όμως, για τη λήξη της εκκαθάρισης και την εξαφάνιση του νομικού προσώπου ο λόγος θα γίνει στη συνέχεια. Εδώ πρέπει μόνο να σημειώσουμε τα εξής:

Στις προσωπικές εταιρίες, όπως κατ' εξοχήν είναι η Ομόρρυθμη εταιρία, η διανομή της εταιρικής περιουσίας δεν είναι αναγκαστικό στάδιο. Έτσι, στις εταιρίες αυτές μπορεί, π.χ., να συμφωνηθεί από τους εταίρους, το ενεργητικό της εταιρίας να μεταβιβασθεί σε κάποιον ή κάποιους μόνο από αυτούς ή και σε τρίτον. Και τότε η εκκαθάριση και το νομικό πρόσωπο της εταιρίας θα έχει λήξει. Αλλά, όπως είπαμε και θα αναλύσουμε στη συνέχεια, βασική προϋπόθεση της λήξης είναι να μην υπάρχουν ανεξόφλητοι εταιρικοί πιστωτές.

2.7 Λήξη της εκκαθάρισης

Πραγματικά, στο μέτρο που υπάρχουν ανεξόφλητοι εταιρικοί

πιστωτές, ή περιουσία για την οποία δεν υπάρχει συμφωνία όσον αφορά τον τρόπο διανομής της, δε λήγει η εκκαθάριση και δεν εξαφανίζεται το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Το νομικό πρόσωπο είναι νοητή οντότητα δημιουργημένη από το δίκαιο, για να είναι φορέας περιουσίας, για να φέρει δικαιώματα και υποχρεώσεις. Έτσι στις εταιρίες με νομική προσωπικότητα, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που γεννιούνται από την εταιρική δράση έχουν ως φορέα τους το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Και καθώς, γενικά, δε νοούνται δικαιώματα και υποχρεώσεις χωρίς φορέα, έτσι, για να περιοριστούμε στο θέμα που συζητάμε δε νοείται εταιρική υποχρέωση χωρίς το δικό της φορέα, χωρίς το δικό της υποκείμενο, που εδώ είναι το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Όπως αναφέραμε ήδη, ο μόνος τρόπος για να απεκδυθεί το νομικό πρόσωπο από τις υποχρεώσεις, μετά τη λύση του, είναι να περάσει από το στάδιο της εκκαθάρισης. Γι' αυτό, όπως αναλύσαμε, εισέρχεται σ' αυτή υποχρεωτικά, ανεξάρτητα από τη θέλησή του, από τη θέληση των εταίρων (άρθρο 72 εδ. 1 Α.Κ.). Και μόνο αν ολοκληρωθούν οι πράξεις που συνιστούν το περιεχόμενο της εκκαθάρισης, μόνο τότε, εκλείπει το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Αντίθετα, όσο οι πράξεις αυτές δεν έχουν ολοκληρωθεί, εξακολουθεί να υπάρχει, αφού στην πραγματικότητα η εκκαθάριση δεν έχει λήξει. Στο περιεχόμενο της εκκαθάρισης, όμως, εμπίπτει ακριβώς και η εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων και η διανομή του τελικού προϊόντος.

Η ευθύνη των εταίρων για τις εταιρικές υποχρεώσεις δεν πρέπει να μας οδηγήσει στη σκέψη ότι η εμφάνιση και άλλων δανειστών δε συνεπάγεται αναγκαστικά την ύπαρξη εταιρίας και τη συνέχιση της εκκαθάρισης. Γιατί μια τέτοια σκέψη, πέραν του ότι προσκρούει στα παραπάνω δογματικά εμπόδια, αποστερεί τους εταιρικούς δανειστές, με μόνη τη βούληση της εταιρίας, από τη δυνατότητα να ασκήσουν εναντίον της αγωγή στην έδρα της και να αποκτήσουν τίτλο εκτελεστό,

που να μπορούν, σύμφωνα με το άρθρο 920 Κ.Πολ.Δ., να τον εκτελέσουν και κατά των ομορρύθμων εταίρων. Έπειτα, το επιχείρημα ότι χωρίς ενεργητικά στοιχεία δεν μπορούν να ικανοποιηθούν οι εταιρικοί δανειστές και, συνεπώς, περιττεύει να γίνει εκκαθάριση, δεν ικανοποιεί. Γιατί, όπως, επισημαίνεται, δεν αποκλείεται οι τρίτοι να επιθυμούν να διακόψουν την παραγραφή των απαιτήσεών τους κατά της εταιρίας ή να αποκτήσουν τίτλο εκτελεστό, για να τον χρησιμοποιούν σε περίπτωση που θα ανεύρουν ενεργητικά στοιχεία. Ακόμη, δεν πρέπει να αγνοούμε ότι, η εκκαθάριση δεν καθιστά αμέσως απαιτητές τις εταιρικές υποχρεώσεις, όπως συμβαίνει με την κήρυξη της πτώχευσης. Έτσι, ενδέχεται, ορισμένοι εταιρικοί πιστωτές να μην έχουν έγκαιρα τη δυνατότητα να επιδιώξουν την ικανοποίησή τους. Αλλά και εκείνοι που οι απαιτήσεις τους είναι ληξιπρόθεσμες μπορούν, κατά νόμο, να επιδιώξουν την ικανοποίησή τους οποτεδήποτε το κρίνουν σκόπιμο, πριν παραγραφεί η απαίτησή τους. Πρέπει να σημειωθεί, τέλος, ότι το σύστημα δημοσιότητας που ισχύει στο δίκαιό μας σχετικά με την έναρξη, την εξέλιξη και τη λήξη της εκκαθάρισης, δεν είναι ικανό να διασφαλίσει πάντοτε τους τρίτους - εταιρικούς δανειστές.

Ανακεφαλαιώνοντας, επαναλαμβάνουμε ότι, όπως κάθε εμπορική εταιρία με νομική προσωπικότητα, έτσι και η Ομόρρυθμη, όσο υπάρχουν ανεξόφλητοι εταιρικοί δανειστές ή αδιανέμητη περιουσία, διατηρεί τόσο τον εταιρικό της οργανισμό όσο και τη νομική της προσωπικότητα. Εν πάση περιπτώσει, όμως, το να μην αναγνωρίζουμε ότι η εταιρία ως νομικό πρόσωπο εξακολουθεί να υπάρχει, θα έχει μόνο δυσμενείς επιπτώσεις στα συμφέροντα των δανειστών της. Γιατί, θα τους στερήσει δύο δραστικών, μέσων για την ικανοποίησή τους, της αγωγής κατά του νομικού προσώπου της εταιρίας και της κήρυξής του σε πτώχευση.

Εξάλλου, πρέπει να σημειώσουμε ότι η άποψη που διατυπώνουμε

δεν επηρεάζεται από μόνο το γεγονός ότι επήλθε ήδη τυπική λήξη της εκκαθάρισης, που επέρχεται με τη λογοδοσία των εκκαθαριστών και τη δημοσίευση του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης. Ακόμη, τα δογματικά θεμέλια της άποψης αυτής δεν παραμερίζονται χάρη στο αναμφισβήτητο γεγονός ότι η ταχύτητα με τη οποία εξελίσσονται οι εμπορικές συναλλαγές απαιτεί να τεθεί ένα χρονικό σημείο μετά την παρέλευση του οποίου η εταιρία παύει να υπάρχει. Η ατελής δημοσιότητα που εξακολουθεί να ισχύει αναφορικά με την εκκαθάριση δεν μας επιτρέπει να διατυπώσουμε οποιαδήποτε άλλη άποψη. Μετά την εισαγωγή και στη χώρα μας του εμπορικού μητρώου, όπως αυτό προβλέπεται στο τελευταίο Σχέδιο Εμπορικού Κώδικα, είναι προφανές ότι το όλο ζήτημα θα τεθεί σε νέες βάσεις.

2.8 Αναβίωση της εταιρίας

1. Μετά τη λύση της η εταιρία μπορεί να αναβιώσει, δηλαδή, να εγκαταλείψει το στάδιο της εκκαθάρισης και να επιστρέψει στο παραγωγικό στάδιο. Τη δυνατότητα αυτή δεν την προβλέπει το δίκαιο της Ομόρρυθμης εταιρίας. Στηρίζεται, όμως, στην αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων, αφού δεν προσκρούει σε συμφέροντα τρίτων. Εξάλλου, όπως υποστηρίζεται, είναι δυνατή και η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 47α § 4 Ν. 2190/1920.

2. Προϋποθέσεις αναβίωσης της εταιρίας είναι: α) η λύση της να μην οφείλεται σε διάταξη που οδηγεί αναγκαστικά σ' αυτή, όπως όταν οφείλεται σε πτώχευση ή καταγγελία της εταιρίας, εκτός αν ο λόγος αυτός εξέλιπε, β) να μην άρχισε η διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης, γ) να ληφθεί έγγραφη απόφαση του ανώτατου οργάνου της εταιρίας. Η απόφαση αυτή, αν στο καταστατικό δεν ορίζεται διαφορετικά, λαμβάνεται ομόφωνα. Σε κάθε περίπτωση, αν η λύση

επήλθε με καταγγελία ενός εταίρου, απαιτείται και η δική του συναίνεση. Η βούληση, όμως, των εταίρων για αναβίωση της εταιρίας μπορεί να συνάγεται και σιωπηρά, κυρίως από τη σιωπηρή επαναλειτουργία της εταιρικής επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή η εταιρία θα συνεχίζεται, προφανώς, ως ανώμαλη. Αν η εταιρία λύθηκε λόγω θανάτου ενός εταίρου, σύμφωνα , με την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 773 εδ. 1 Α.Κ., για την αναβίωσή της απαιτείται και η σύμφωνη γνώμη των κληρονόμων του θανόντος. δ) Η απόφαση των εταίρων για αναβίωση της εταιρίας πρέπει να δημοσιευθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 46 Ε.Ν. Αν δε δημοσιευθεί, η εταιρία θα λειτουργεί πλέον ως ανώμαλη.

3. Με την αναβίωση δεν ιδρύεται νέα εταιρία. Η εταιρία που αναβιώνει είναι η ίδια που υπήρχε πριν τη λύση της. Απλά εγκαταλείπει το σκοπό της εκκαθάρισης και επανακτά τον σκοπό που είχε πριν τη λύση, την άσκηση της παραγωγικής δραστηριότητας, διατηρώντας την ατομικότητα και την ταυτότητά της. Η εταιρική περιουσία δεν αλλάζει φορέα και δεν επέρχεται διακοπή των δικών.

Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Φορολογία των εμπορικών εταιριών

1.1 Φορολογία εταιριών

1^ο. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/16-9-94 (ΦΕΚ 151/30-9-94 ΤΕΥΧΟΣ Α) «Περί Αναμόρφωσης της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις», τα καθαρά κέρδη των πιο πάνω εταιριών, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) μετά την αφαίρεση:

Α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς.

Β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων, ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 αυτού του νόμου.

Γ) Ειδικώς, προκειμένου για τις Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των ως ανω περιπτώσεων α και β, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή, για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή τους. Ακολουθεί περαιτέρω ανάλυση σχετικά με τη φορολογία των πιο πάνω εταιριών.

2. Διάθεση των κερδών της Ομόρρυθμης εταιρίας

2.1 Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών

Το καταστατικό της εταιρίας πρέπει, εκτός των άλλων, να καθορίζει και τον τρόπο διανομής των κερδών της εταιρίας στους εταίρους. Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ορίζει τρόπο διανομής των κερδών, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από το ποσό εισφοράς τους (άρθρο 763 § 1 Α.Κ.).

Αν η αναλογία καθενός εταίρου ορίστηκε μόνο για τις ζημιές, «εν αμφιβολία», η αναλογία αυτή ισχύει και για τα κέρδη (άρθρο 763 § 3 Α.Κ.)

Συμφωνία, κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές είναι άκυρη (λεόντειος εταιρία). Είναι όμως ισχυρή η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει στην εταιρία μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημιές (άρθρο 764 § 3 Α.Κ.).

2.2 Περί των αποθεματικών των Ο.Ε.

Α. Έννοια

Σχεδόν όλοι οι ειδικοί συγγραφείς με τον όρο «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ» εννοούν τα κέρδη τα οποία η εταιρία δεν διανέμει και τα οποία διατηρεί για να αντιμετωπίσει, είτε πιθανές ζημιές είτε έξοδα προβλεπόμενα ή απρόβλεπτα, είτε ακόμα και για να εξασφαλίσει κάποια σταθερότητα στη διανομή μερισμάτων.

Για να δημιουργηθεί δηλαδή, αποθεματικό απαιτείται προϋπαρξη καθαρών κερδών.

Β. Προσέλευση

Τα αποθεματικά προέρχονται όπως είπαμε παραπάνω από τα καθαρά κέρδη τα οποία μπορεί να οφείλονται:

1. Σε κέρδη από την εκμετάλλευση της περιουσίας της Ο.Ε.
2. Σε κέρδη που οφείλονται σε λόγους διαφορετικούς από την εκμετάλλευση της περιουσίας της επιχείρησης, π.χ. Η υπεραξία την οποία απέκτησαν πράγματι διάφορα στοιχεία της επιχείρησης .

Γ. Ορισμός

Προκειμένου να έχει κάποιος ολοκληρωμένη την έννοια του αποθεματικού, πρέπει να έχει υπόψη του τα εξής:

1. Ότι το αποθεματικό αποτελείται από αξίες. Το στοιχείο αυτό άξιο λόγου, γιατί πολλοί νομίζουν - λανθασμένα - ότι το αποθεματικό ως λογαριασμός του Παθητικού δεν έχει καμία σχέση με το Ενεργητικό, αγνοώντας την στοιχειώδη έννοια του Παθητικού ως πηγής προέλευσης του Ενεργητικού.

2. Ότι σε περίπτωση σχηματισμού του αποθεματικού από τα καθαρά κέρδη - πρέπει αυτά να είναι καθαρά - και τέτοια είναι εκείνα τα οποία μένουν στο τέλος της χρήσης μετά την αφαίρεση των πάσης φύσεως εξόδων και ζημιών.

3. Ότι όσες φορές σχηματίζεται μέσα σε κάποιο χρονικό διάστημα κέρδος της επιχείρησης που δεν εμφανίζεται λογιστικά έχουμε περίπτωση αποθεματικού.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ είναι: Το σύνολο των εμφανιζόμενων αξιών, οι οποίες προκύπτουν από το - κάθε φορά - μέρος των καθαρών κερδών, που δεν διανέμεται στον ιδιοκτήτη της επιχείρησης, όπως επίσης και το σύνολο των μη εμφανιζόμενων στον

ισολογισμό αξιών οι οποίες δεν οφείλονται σε κανένα τρίτο.

Δ. Σκοπός

Ο σχηματισμός αποθεματικού στις προσωπικές εταιρίες - χωρίς να επιβάλλεται από το νόμο όπως στις Ε.Π.Ε. και τις Α.Ε. - εντούτοις δεν αποκλείεται αντίθετα μάλιστα στα πλαίσια της Ελληνικής νομοθεσίας δίνεται η δυνατότητα και στις προσωπικές εταιρίες να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά βάσει των διατάξεων ειδικών αναπτυξιακών νόμων.

Επομένως ο σχηματισμός των αποθεματικών μπορεί:

1. Να εξασφαλίσει τις επιχειρήσεις για ενδεχόμενα έξοδα και ζημιές. Ορθά η επιχείρηση για λόγους πρόνοιας δεν διανέμει σε περιόδους πλούσιων κερδών όλα αυτά στους ιδιοκτήτες της, αλλά κρατά μέρος τους για να αντιμετωπίσει γεγονότα που μπορούν να την κλονίσουν ή και να την εξασφαλίσουν.

2. Να επιτρέπει στην επιχείρηση να εργάζεται παραγωγικότερα λόγω της αύξησης της περιουσίας με τα αποθεματικά η οποία έχει ως συνέπεια: Την αύξηση της έκτασης της επιχείρησης, την αύξηση της ικανότητας για δανεισμό πιο εύκολα και την μικρότερη εξάρτησή της από το ξένο κεφάλαιο.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Για να μην δημιουργηθούν προστριβές μεταξύ των εταίρων από τα κάποια μειονεκτήματα που προκύπτουν από τον προσωπικό χαρακτήρα της Ο.Ε., οι προϋποθέσεις και ο τρόπος σχηματισμού των αποθεματικών θεωρείται σκόπιμο να ρυθμίζονται με κάποια λεπτομέρεια από το καταστατικό και στην περίπτωση που υπάρχει συμμετοχή στα κέρδη με ποσοστό διαφορετικό από την συμμετοχή στο κεφάλαιο, οι εταίροι μετέχουν στο αποθεματικό με το ποσοστό που συμμετέχουν στα κέρδη.

2.3 Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής

Ο νόμος δεν προβλέπει περί επιχειρηματικής αμοιβής των εταιριών. Γίνεται όμως δεκτό ότι το καταστατικό της εταιρίας δυνατό να προβλέπει ότι οι εταίροι έχουν δικαίωμα απολήψεως αμοιβής πριν από κάθε διανομή κερδών. Οι απολήψεις αυτές αποτελούν ένα είδος αντιμισθίας των εταίρων έναντι των υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν στην εταιρία.

2.4 Χρόνος διανομής των κερδών της Ομόρρυθμης εταιρίας

Το άρθρο 762 Α.Κ. ορίζει σχετικώς ότι «επί εταιρίας εχούσης διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείεται και τα κέρδη διανέμονται, ενόσω εκ της εταιρικής συμβάσεως δεν προκύπτει άλλο τι, *εις το τέλος εκάστου έτους*». Ο χρόνος διανομής των κερδών της Ομόρρυθμης εταιρίας, λοιπόν, πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρίας. Σε περίπτωση σιωπής του καταστατικού τα κέρδη διανέμονται στο τέλος κάθε έτους.

Για να γίνει όμως διανομή των κερδών σε εταιρίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 άρθρο 17 § 8), πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός της εταιρίας. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του κώδικα αυτού, περατούνται: α) εντός (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

3. Φορολογία εισοδήματος της Ο.Ε.

3.1 Υποκείμενο φορολογίας

Με την φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε στο φορολογικό καθεστώς της χώρας μας ο Ν. 2065/1992, οι προσωπικές εταιρίες,

Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας. Συγκεκριμένα με το άρθρο 2 § 4 Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «σε φόρο υπόκεινται, επίσης, οι Ομόρρυθμες και οι Ετερόρρυθμες εταιρίες ... που ασκούν επιχείρηση...».

Έτσι, ενώ πριν από το Ν. 2065/1992 υποκείμενα φορολογίας στις εταιρίες αυτές ήταν οι εταίροι τους, για τα πραγματοποιούμενα από τις εταιρίες αποτελέσματα, μετά την ισχύ του νόμου αυτού (30/06/92) τα αποτελέσματα των εταιριών αυτών φορολογούνται στο όνομα των εταιριών και οι εταίροι λαμβάνουν τα κέρδη που τους αναλογούν από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

3.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της Ο.Ε. - Συντελεστή φορολογίας

Α.Ισχύουσες διατάξεις

Οι διατάξεις της § 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν εν μέρει με τις §§ 1 και 2 του αρ.3 του Ν. 2753/1999 και της § 1 του αρ. 24 του Ν. 2836/2000, ορίζουν τα εξής :

«1.Τα καθαρά κέρδη των υποχρέων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του αρ. 2 (σ.σ. μεταξύ των οποίων και οι Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες), όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

Α. Εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες, εταιρίες του Π.Δ. 518/1989 (ΦΕΚ 220 Α) και 284/1993 (ΦΕΚ 123 Α).

Β. Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία

απολλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από την συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του αρ. 2.

Ειδικά, προκειμένου για Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου «αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής».

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση τους.

1. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου...στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας..., που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου...σε περισσότερες εταιρίες...αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μια από αυτές κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

2. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου

που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

Β. Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω διατάξεων, το Υπουργείο Οικονομικών με την ερμηνευτική εγκύκλιο του αριθμ. 1018050/189/Α0012/Πολ.1042/8.2.1993 παρέχει τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

«...Με την § 3 του αρθ.7 του κοινοποιημένου νόμου οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθ.16 α του Ν.Δ. 3323/1995 καταργήθηκαν και προστέθηκαν σε αυτό νέες παραγράφους 1 έως 8 και οι παραγράφους 2 έως 9 αυτού αναριθμήθηκαν σε 9 έως και 15».

•Συντελεστής υπολογισμού του φόρου

Ειδικότερα, με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 16 α του Ν.Δ. 3323/1995 (νυν άρθρο 10 § 1 του Ν. 2238/94), ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου Ν.Δ. 3323/1995 (Ομόρρυθμες ή Ετερόρρυθμες εταιρίες), όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος, φορολογούνται με συντελεστή 35% (σ.σ. για τη χρήση 1999, 30% και για τις επόμενες 25%). Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, με την αφαίρεση από αυτά: α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι έντοκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.). β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που

αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3323/1955 (Ομόρρυθμες ή Ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ.).

Διευκρινίζουμε ότι ο μειωμένος συντελεστής 25% ισχύει για τα εισοδήματα των προσωπικών εταιριών κ.λπ. που αποκτώνται από την 1.1.2000 και μετά ή για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31.12.1999 (άρθρο 24 § 1 του Ν. 2836/2000).

Ο μειωμένος συντελεστής εξακολουθεί να εφαρμόζεται και στο στάδιο της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωση αυτής, στην περίπτωση που οι προσωπικές εταιρίες κ.λπ. τίθενται, για οποιοδήποτε λόγο, σε εκκαθάριση.

Αντίθετα, εάν μετά τη λύση τους οι εταιρίες αυτές εξακολουθούν να λειτουργούν ως αφανείς εταιρίες, εφαρμόζεται ο νόμιμος συντελεστής φορολογίας των αφανών εταιριών ανερχόμενος σε 35%.

· Επιχειρηματική αμοιβή

γ) Ειδικά, προκειμένου για Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης εταιρίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρίας δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σε περίπτωση περισσότερων ομορρυθμών εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη (σ.σ. ή

εκπρόθεσμη) δήλωση φορολογίας εισοδήματός της.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλούμενων με την οικεία ετήσια δήλωση λογιστικών διαφορών.

Οι κληρονόμοι αποβιώσαντος εταίρου δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή, είτε είναι ενήλικοι, είτε είναι ανήλικοι, είτε αποδέχτηκαν την κληρονομιά «επ' ωφέλειας της απογραφής» (Εγκ.Πολ. 1156/6.6.1995).

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται επί των κερδών που δηλώνονται με την ετήσια δήλωση φορολογίας της εταιρίας.

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν. 2052/1992 ορίστηκε ότι «η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας που δηλώθηκαν με την *αρχική εμπρόθεσμη δήλωση*».

Με το άρθρο 16 § 3 του Ν. 2214/1994 (ισχύς επί εισοδημάτων του οικ. έτους 1994) ορίστηκε ότι «όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα μέχρι τριάντα ημέρες (30) από την λήξη προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη». Η διάταξη αυτή καταργήθηκε με το άρθρο 1 § 4 του Ν. 2594/2001 και με την § 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίστηκε ότι η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται επί των κερδών που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωση της εταιρίας (ισχύς από την 1.1.2001 και μετά)

Διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται

και στα επιπλέον κέρδη που ενδεχομένως προκύπτουν κατόπιν ελέγχου από την φορολογική αρχή. Συνεπώς τα επιπλέον ποσά των κερδών θα φορολογούνται με συντελεστή φορολογίας της εταιρίας.

Σημειώνεται ότι αν μεταξύ των καθαρών κερδών της Ομόρρυθμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Επιχειρηματική αμοιβή επί συμμετοχής του ομορρύθμου εταίρου σε περισσότερες εταιρίες.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου σε περισσότερες εταιρίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια εταιρία (Ο.Ε., Ε.Ε.) κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη (ή εκπρόθεσμη, σύμφωνα με το άρθρο 16 § 4 του Ν. 2214/1994) δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλεται κάθε έτος από την εταιρία και δεν ανακαλείται. Συνεπώς εάν ο Α εταίρος της Χ Ομόρρυθμης εταιρίας δηλώσει με την αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, της εταιρίας ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την Ομόρρυθμη εταιρία, αυτός δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ήτοι μετά το χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας της εταιρίας να μεταβάλλει την επιλογή του και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την Ετερόρρυθμη εταιρία Ψ στην οποία συμμετέχει ως

ομόρρυθμος εταίρος. Επομένως ο ανωτέρω δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει τον επόμενο χρόνο να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την Ετερόρρυθμη εταιρία Ψ ή από οποιαδήποτε άλλη προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. που συμμετέχει.

Αν σε Ομόρρυθμη εταιρία εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τους δικαιούμενους επιχειρηματικής αμοιβής τρεις πρώτους δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή επιχειρηματικής αμοιβής θα δικαιωθεί ο αμέσως επόμενος εταίρος από τους υπολοίπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής.

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 3 περ. ε του Ν. 2238/94, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Παράδειγμα υπολογισμού επιχειρηματικής αμοιβής.

Έστω ότι η Ο.Ε. «ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ» κατά την διαχειριστική περίοδο 1.1.20+2 – 31.12.20+2 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 200.000 ευρώ στα οποία περιλαμβάνονται 10.000 ευρώ κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια.

Στην εταιρία συμμετέχουν η Ο.Ε. «Γ.ΣΠΑΝΟΣ & ΣΙΑ» με ποσοστό συμμετοχής 20% και τέσσερις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής ο Α 25%, ο Β 25%, ο Δ 10% και ο Ε 20%.

Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η εταιρία προέβη σε αναμόρφωση των προκυψάντων κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ευρώ 40.000.

Με βάση τα παραπάνω, ο οφειλόμενος φόρος από την Ο.Ε. προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	200,000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	<u>40,000</u>
Σύνολο κερδών	240,000
Μείον: Απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα: (κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	<u>10,000</u>
Σύνολο κερδών φορόλ. Αναμόρφωσης	230,000
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή	
Καθαρά κέρδη από τα οποία λαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή	
$230.000 * 50\% = 115.000$ ευρώ	
Α' εταίρος ευρώ $115.000 * 25\% =$	28.750
Β' εταίρος ευρώ $115.000 * 25\% =$	28.750
Ε' εταίρος ευρώ $115.000 * 20\% =$	<u>23.000</u>
Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου	<u>80,500</u>
	<u>149,500</u>
Αναλογούν φόρος εισοδήματος ευρώ $149.500 * 25\% =$	<u>37,375</u>

Επειδή επιχειρηματικής αμοιβής δικαιούνται μόνο τα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα, μέχρι τρεις εταίροι, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας, ο Δ εταίρος δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής όπως επίσης και η Ο.Ε. «Γ. Σπανός & Σία».

Με την επιβολή αυτού του ανωτέρω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρία. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική τους αμοιβή για την οποία έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση.

Μεταφορά της ζημίας χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων.

Με το άρθρο 10 § 5 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι, για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος της Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης εταιρίας εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου (συμψηφισμός θετικών και αρνητικών στοιχείων, εκχώρηση εισοδημάτων από ακίνητα στο Δημόσιο κ.λπ.).

Επομένως με βάση τις νέες διατάξεις, εφόσον η Ομόρρυθμη ή Ετερόρρυθμη κ.λπ. εταιρίες είναι ίδια υποκείμενα φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από την δραστηριότητα των εταιριών αυτών θα μεταφέρεται εφεξής για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από την ίδια την εταιρία και όχι από τους εταίρους κ.λπ. όπως γινόταν μέχρι της εφαρμογής του Ν. 2065/1992.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την περ. ε της § 3 του άρθρου 28 Ν. 2238/1994, η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

3.3 Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος της Ομόρρυθμης εταιρίας.

Ο φόρος εισοδήματος της Ομόρρυθμης και Ετερόρρυθμης εταιρίας προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, με το συντελεστή φορολογίας του άρθρου 10 § 1 του Ν. 2238/1994 (30% και για τη χρήση 1999 και 25% εφεξής).

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων (φυσικών ή νομικών προσώπων, ημεδαπών ή αλλοδαπών) για τα κέρδη της Ο.Ε. (για την επιχειρηματική αμοιβή τους όμως έχουν ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση).

Αν στο συνολικό τους εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση, το ακαθάριστο ποσό αυτό υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

Α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 του Ν. 2238/1994, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

Β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε το παράδειγμα της ερμηνευτικής εγκυκλίου 1018050/Πολ.1062/1993:

Ομόρρυθμη εταιρία με δύο μέλη, με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας, αποκτά καθαρά κέρδη στην Ελλάδα 4.000.000 και στην αλλοδαπή 2.000.000 δρχ.

- Υπολογισμός του φόρου:

Καθαρά κέρδη στην Ελλάδα	δρχ. 4.000.000
Καθαρά κέρδη στην αλλοδαπή	δρχ. <u>2.000.000</u>
	δρχ. 6.000.000

- Επιχειρηματική αμοιβή:

Εταίροι: Α' 50% * 3.000.000 =	δρχ. 1.500.000	
Β' 50% * 3.000.000 =	δρχ. <u>1.500.000</u>	δρχ. 3.000.000
		<u>δρχ. 3.000.000</u>
Κύριος φόρος 3.000.000 * 30% (σήμερα 25%) =	<u>δρχ. 900.000</u>	
Το ποσό αυτό μερίζεται:		
στο εισόδημα της ημεδαπής 900.000 * 4/6 =	δρχ. 600.000	
στο εισόδημα της αλλοδαπής 900.000 * 2/6 =	δρχ. <u>300.000</u>	
		<u>δρχ. 900.000</u>

Αν το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μεγαλύτερο του ποσού των 300.000 δρχ., η επιπλέον διαφορά δεν συμψηφίζεται ούτε επιστρέφεται.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 52 § 1 του Ν. 2238.1994, για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους βεβαιώνεται και καταβάλλεται μαζί με το φόρο της κλειόμενης χρήσης ποσό φόρου ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Αν στην δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατήθηκε στην πηγή, ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο της προκαταβολής.

3.4 Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος των Ομορρύθμων εταιριών – Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Οι Ομορρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις ακόλουθες προθεσμίες, (άρθρο 64 § 1 του Ν. 2238/1994):

Α) Μέχρι την 1^η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

Β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή την αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Γ) Αν, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για την δώδεκάμηνη περίοδο και μία για την μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου.

Δ) Μέσα σε τρεισήμισι μήνες (3.5) από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία

τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

«Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υποχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (σ.σ. μεταξύ των οποίων και οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι Κοινοπραξίες) κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης .

Πρίν από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα».

3.5 Καταβολή του φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 3 του Ν. 2238/1994, τα ποσά του φόρου, της προκαταβολής και των τυχών τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση την δήλωση αυτού του άρθρου, καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86 του Ν. 2238/1994.

Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη

και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δύομισι τοις εκατό (2.5%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών.

Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1% πλέον εισφορά ΟΓΑ 20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικ. 1104398 / 0014 / 20.10.1992)

3.6 Κάλυψη της ζημίας χρήσεως στις προσωπικές εταιρίες

Μετά το Ν. 2065/1992, με τον οποίο οι προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας, η ζημιά που τυχόν προκύπτει από την δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται προς συμψηφισμό με κέρδη των επομένων πέντε (5) ετών, όπως ακριβώς γίνεται και με τις προϋποθέσεις που γίνεται στην ανώνυμη εταιρία.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραγράφων υπάρχει πρακτική εφαρμογή στο παράρτημα του βιβλίου.

Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ
ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

1. Ετερόρρυθμη εταιρία.

1.1 Έννοια της Ετερόρρυθμης εταιρίας κατά τον Ε.Ν.

Σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 26 του Εμπορικού Νόμου Ετερόρρυθμη εταιρία είναι η συσταينوμένη μεταξύ ενός ή πολλών, αλληλεγγύως υπευθύνων και ενός ή πολλών συνεταίρων, απλών χρηματοδοτών, οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι και ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Χαρακτηριστικό στοιχείο, λοιπόν, της Ετερόρρυθμης εταιρίας είναι η διαίρεση των εταίρων σε δύο κατηγορίες: τους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους.

Η ευθύνη των Ομορρύθμων εταίρων απέναντι στους πιστωτές της εταιρίας είναι - όπως και στην Ομόρρυθμη εταιρία - αλληλέγγυα και απεριόριστη. Κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μαζί με την εταιρία και τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους «εις ολόκληρον» για τα χρέη της εταιρίας. Αντίθετα, ο κάθε ετερόρρυθμος εταίρος έχει περιορισμένη ευθύνη απέναντι στους πιστωτές της εταιρίας, που δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της εισφοράς του στην εταιρία.

Η Ετερόρρυθμη εταιρία έχει νομική προσωπικότητα και καταλέγεται μεταξύ των εμπορικών προσωπικών εταιριών. Συνεπώς, έχει την εμπορική ιδιότητα, οι πράξεις της τεκμαίρεται ότι είναι εμπορικές, μπορεί να πτωχεύσει κ.λπ. Στην Ετερόρρυθμη εταιρία εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (τόσο περί Ετερόρρυθμης, όσο και περί Ομόρρυθμης εταιρίας) και συμπληρωματικώς αυτές περί εταιριών του Αστικού Κώδικα.

Απλή και κατά μετοχές Ετερόρρυθμη εταιρία. Ο νόμος (άρθρα 24 - 28 και 47 - 50 Ε.Ν.) διακρίνει δύο είδη Ετερορρυθμών εταιριών: την απλή Ετερόρρυθμη και την κατά μετοχές Ετερόρρυθμη εταιρία. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών εταιρικών τύπων είναι ότι στην απλή τα μερίδια των Ετερορρυθμών εταίρων (που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους) είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές Ετερόρρυθμη εταιρία, τα μερίδια των Ετερορρυθμών εταίρων παρίστανται με μετοχικούς τίτλους (όπως στην ανώνυμη εταιρία), που είναι ελεύθερα μεταβιβαστοί. Στη συνέχεια εξετάζεται μόνο ο πρώτος εταιρικός τύπος.

1.2 Εταιρική επωνυμία

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Εμπορικού Νόμου ορίζεται ότι η Ετερόρρυθμη εταιρία διευθύνεται «υπό εταιρικήν επωνυμίαν», που φέρει κατ' ανάγκη το όνομα ενός ή περισσότερων Ομορρυθμών εταίρων. Και στο άρθρο 25 Ε.Ν. διατυπώνεται ο παραπάνω ορισμός πιο κατηγορηματικά: Το όνομα του (οποιουδήποτε) ετερορρυθμού εταίρου «δεν δύναται να εισέλθει εις την εταιρικήν επωνυμίαν». Συνεπώς, η επωνυμία της Ετερόρρυθμης εταιρίας θα γίνει από ένα ή περισσότερα ονόματα ομορρυθμών εταίρων με ενδεχόμενη προσθήκη και άλλων λέξεων ενδεικτικών του είδους της ασκούμενης επιχειρήσεως. Ακόμα, μπορεί να προστεθεί δίπλα στο όνομα ή τα ονόματα της επωνυμίας η ένδειξη «και Σία» (δηλαδή και συντροφία), η οποία θα καλύπτει τους μη αναφερόμενους στην επωνυμία εταίρους, αδιάφορο αν αυτοί είναι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι.

Δεν αναφέρει κυρώσεις ο νόμος για την περίπτωση που το όνομα ενός ετερορρυθμού εταίρου περιλήφθηκε στην εταιρική επωνυμία. Έχει γίνει δεκτό, όμως, από τη νομολογία ότι, σε τέτοια περίπτωση, ο

ετερόρρυθμος αυτός εταίρος ευθύνεται απέναντι στους καλόπιστους τρίτους, όπως και κάθε ομόρρυθμος (απεριόριστα και σε ολόκληρο).

1.3 Εταιρικές εισφορές

Κατά την έκφραση του άρθρου 23 του Εμπορικού Νόμου, ο ετερόρρυθμος εταίρος είναι απλός χρηματοδότης. Ωστόσο, έγινε δεκτό ότι μπορεί η εισφορά του να συνίσταται όχι μόνο σε χρήματα, αλλά και σε είδος (κινητά ή ακίνητα πράγματα, κατά κυριότητα ή μόνο κατά χρήση). Σχετικά με το αν η προσωπική εργασία του ετερορρυθμού εταίρου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς του στην εταιρία, καλό είναι να αποφεύγεται γιατί οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του Εμπορικού Νόμου μπορούν να δημιουργήσουν πρόβλημα. Επειδή κατά το άρθρο 27 ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχειρίσεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρίας ούτε κατ' επιτροπήν. Και κατά το άρθρο 28, εάν παραβεί την παραπάνω απαγόρευση, ευθύνεται αλληλεγγύως με τους ομόρρυθμους εταίρους για όλα τα χρέη και όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Το γεγονός ότι το άρθρο 23 Ε.Ν. χαρακτηρίζει τον ετερόρρυθμο εταίρο απλό χρηματοδότη δεν πρέπει να δημιουργήσει αμφιβολία ως προς την εταιρική του ιδιότητα. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δανειστής της εταιρίας, αφού με την εισφορά του αποκτά δικαιώματα στα κέρδη της εταιρίας και υφίσταται τις ζημιογόνες συνέπειες αυτής (έστω και μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του).

1.4 Σύσταση Ετερόρρυθμης εταιρίας

Η σύσταση της Ετερόρρυθμης εταιρίας γίνεται - όπως και της Ομόρρυθμης - με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο (άρθρο 39

Ε.Ν.), το οποίο υπογράφεται από όλους τους εταίρους (ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους). Κατά τα λοιπά, ακολουθείται η διαδικασία της Ομόρρυθμης, όπως αυτή αναπτύσσεται λεπτομερώς στην παράγραφο 2 του πρώτου κεφαλαίου του παρόντος συγγράμματος.

Δημοσίευση καταστατικού. Τα άρθρα 43 - 44 Ε.Ν. ομιλούν για δημοσίευση περιλήψεως καταστατικού, η οποία μπορεί να υπογράφεται μόνο από τους ομόρρυθμους εταίρους. Στην πράξη έχει επικρατήσει - και ορθώς - να κατατίθεται στο αρμόδιο πρωτοδικείο για δημοσίευση ολόκληρο το καταστατικό, το οποίο, βέβαια, έχει υπογραφεί από το σύνολο των εταίρων.

1.5 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερορρυθμού εταίρου

Σε αντίθεση με τον ομόρρυθμο εταίρο της εμπορικής Ετερόρρυθμης εταιρίας (που είναι έμπορος), ο ετερόρρυθμος εταίρος αυτής δεν καθίσταται έμπορος από μόνη την πράξη της συμμετοχής του σ' αυτήν, έστω κι αν γίνει δεκτή η άποψη ότι η συμμετοχή καθαυτή είναι πράξη εμπορική.

Η διαχείριση της Ετερόρρυθμης εταιρίας ανήκει στους ομόρρυθμους εταίρους αυτής, που την ασκούν όπως και στην Ομόρρυθμη εταιρία. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάνει καμιά πράξη διαχείρισεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρίας ούτε κατ' επιτροπή (άρθρο 27 Ε.Ν.). Η αληθινή έννοια της διατάξεως αυτής είναι ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να εργασθεί σε υποθέσεις της εταιρίας κατά τρόπο που θα ήταν δυνατό να προκληθεί στους συναλλασσόμενους η εντύπωση πως ενεργεί σαν διαχειριστής. Μπορεί, όμως, να αναλάβει υπηρεσία υπαλλήλου στην εταιρία (με σχέση μισθώσεως εργασίας ιδιωτικού δικαίου). Επίσης, δεν δικαιούται να εκπροσωπεί την εταιρία έναντι τρίτων.

Δεν παραβιάζεται, όμως, η θεσπιζόμενη από το άρθρο 27 του Εμπορικού Νόμου απαγόρευση αναμίξεως του ετερόρρυθμου εταίρου στις πράξεις της εταιρίας, όταν αυτός μετέχει (μαζί με όλα τα άλλα μέλη της) στη λήψη αποφάσεων εσωτερικής φύσεως, όπως π.χ. αναδιοργάνωσης της εταιρίας. Επίσης, ο ετερόρρυθμος εταίρος διατηρεί αλώβητο το δικαίωμά του να ελέγχει τον τρόπο διαχείρισεως της εταιρίας και να ζητεί σχετικές πληροφορίες από τους διαχειριστές της.

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι οι περιορισμοί στην ανάμιξη του ετερορρυθμού εταίρου στα πράγματα της εταιρίας αφορούν μόνο τις προς τα έξω σχέσεις αυτού (με τους τρίτους που συναλλάσσονται με την εταιρία, τις αρχές κ.ο.κ.), ενώ δεν ισχύουν για τις προς τα έσω σχέσεις αυτού (με τους συνεταίρους του).

Ευθύνη ετερορρυθμού εταίρου

Από τη διάταξη του άρθρου 27 Εμπορικού Νόμου ορίζεται ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμία πράξη διαχείρισεως και από το άρθρο 28 του ίδιου νόμου ο ετερόρρυθμος εταίρος που παραβαίνει την απαγόρευση του άρθρου 27 υπόκειται αλληλεγγύως με τους ομόρρυθμους εταίρους, πλην όμως είναι δεσμευτικές για τους τρίτους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 43 Εμπορικού Νόμου, οι σχετικές περί εκπροσωπήσεως και διαχείρισεως διατάξεις του καταστατικού, εφόσον έχουν νόμιμα δημοσιευθεί (Α.Π. 2039/86). Συνεπώς, εφόσον κατά το δημοσιευμένο καταστατικό Ετερόρρυθμης εταιρίας ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσωπήσεως, η απ' αυτόν αποδοχή συναλλαγματικής κάτω από την εταιρική επωνυμία δεν δεσμεύει την εταιρία και τον ομόρρυθμο εταίρο και η ένσταση αυτή προβάλλεται κατά οποιονδήποτε κοιμιστή (Εφ. Αθηνών 2969/95 - Ε.Εμπ.Δ. 1996, σελ. 82).

Υποχρέωση να εισφέρει την εισφορά του στην εταιρία και ευθύνη

μέχρι του ύψους αυτής για τα χρέη της εταιρίας έχει ο ετερόρρυθμος εταίρος. Επίσης υποχρεούται να συντελεί στην προώθηση των εταιρικών σκοπών και δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή για λογαριασμό τρίτων πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρίας (άρθρο 747 Α.Κ.).

Για τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας του ετερορρυθμού εταίρου ισχύουν όσα και επί ομορρυθμού εταίρου. Δηλαδή, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων ή (εφόσον υπάρχει σχετική ρήτρα στο καταστατικό) απόφαση της πλειοψηφίας αυτών.

Απεριόριστη ευθύνη Ομορρυθμών εταίρων Ε.Ε. Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο της Ομόρρυθμης, όσο και της Ετερόρρυθμης εταιρίας έχουν απεριόριστη ευθύνη για τα χρέη της εταιρίας. Από το συνδυασμό δε των διατάξεων των άρθρων 1 και 22 του Εμπορικού Νόμου και του άρθρου 1047 § 1 του Κ. Πολ. Δ. προκύπτει ότι οι ευθυνόμενοι ως ομόρρυθμοι εταίροι Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρίας, είναι από μόνη την ιδιότητά τους αυτή έμποροι και υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα εμπορικά χρέη της εταιρίας, ευθυνόμενοι «εις ολόκληρον» με αυτήν. Αυτά εφαρμόζονται και για χρέη της εταιρίας προς το Δημόσιο.

1.6 Λύση Ετερόρρυθμης εταιρίας

Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της Ετερόρρυθμης εταιρίας είναι εκείνοι που ισχύουν γενικά στις προσωπικές εταιρίες. Εδώ να τονισθεί απλώς ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει - όπως και ο ομόρρυθμος - δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρία και να προκαλέσει τη λύση της. Βεβαίως, αυτό γίνεται με τους όρους και τις συνέπειες που προβλέπει ο νόμος. Ακόμα, ο θάνατος, η απαγόρευση και η πτώχευση του ετερορρυθμού εταίρου αποτελούν λόγο λύσεως της εταιρίας, όπως

συμβαίνει και με τους ομόρρυθμους εταίρους.

Αν στην Ετερόρρυθμη εταιρία υπάρχει μόνο ένας ετερόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε η Ετερόρρυθμη εταιρία μετατρέπεται αυτομάτως σε Ομόρρυθμη.

Αν στην Ετερόρρυθμη εταιρία υπάρχει ένας μόνο ομόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε επέρχεται λύση της εταιρίας. Η λύση αυτής αποφεύγεται μόνο αν, με τροποποίηση του καταστατικού, αντικατασταθεί από άλλο εταίρο ομόρρυθμο (είτε κατόπιν μετατροπής ενός ετερορρυθμού εταίρου σε ομορρυθμό είτε με την είσοδο νέου προσώπου στην εταιρία ως ομορρυθμού εταίρου).

Η καταγγελία της Ετερόρρυθμης εταιρίας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρίας, αζημίως για τον καταγγέλλοντα, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Σαν τέτοιος λόγος νοείται, κυρίως, η ουσιώδης παράβαση των συμβατικών υποχρεώσεων, αλλά και άλλα γεγονότα, τα οποία από την αρχή της καλής πίστεως και τα συναλλακτικά ήθη δικαιολογούν τη διακοπή της εταιρικής σχέσεως από τον καταγγέλλοντα.

1.7 Συνέχιση Ε.Ε. με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου

Κατά το άρθρο 773 Αστικού Κώδικα, η προσωπική εταιρία λύεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί, όμως, να συμφωνηθεί ότι η εταιρία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων ή μεταξύ τούτων και των κληρονόμων του θανόντος. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι προϋπόθεση συνέχισεως της προσωπικής εταιρίας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου είναι η ύπαρξη σχετικής ρήτηρας στο καταστατικό, καθώς και η αποδοχή από τους κληρονόμους της κληρονομίας (ή η μη αποποίηση αυτής). Ο κληρονόμος θανόντος

ομορρύθμου εταίρου (ευθυνομένου απεριορίστως για τα χρέη της εταιρίας) ευθύνεται και ο ίδιος για τα μέχρι της εισόδου του στην εταιρία εταιρικά χρέη και με την προσωπική του περιουσία, εκτός αν αποδέχθηκε την κληρονομία επ' ωφελεία απογραφής. Στην τελευταία περίπτωση πρέπει να κάνει ρητή περί αυτού δήλωση.

Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΥΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

Φορολογία και διάθεση κερδών της Ε.Ε.

1.1 Γενικά περί Ετερόρρυθμης εταιρίας

Ετερόρρυθμη είναι η εμπορική, με νομική προσωπικότητα προσωπική εταιρία, που έχει σκοπό την ενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εμπορική επωνυμία και της οποίας ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών απεριόριστα και «εις ολόκληρον», (ομόρρυθμοι), ενώ ένας ή περισσότεροι (ετερόρρυθμοι) εταίροι ευθύνονται περιορισμένα.

Η Ετερόρρυθμη εταιρία είναι ειδικής μορφής Ομόρρυθμη εταιρία, γι' αυτό εφαρμόζονται και γι' αυτήν κατά βάση τα όσα ισχύουν για τις Ομόρρυθμες εταιρίες. Η βασική της διαφορά με την Ομόρρυθμη εταιρία έγκειται στο ότι υπάρχουν δύο ειδών εταίροι. Οι ομόρρυθμοι, που ευθύνονται για τα εταιρικά χρέη απεριόριστα και «εις ολόκληρον», και οι ετερόρρυθμοι, που ευθύνονται μόνο μέχρι της αξίας της εισφοράς τους στην εταιρία.

Το όνομα του ετερορρυθμού εταίρου δεν δύναται να αναγράφεται στην εταιρική επωνυμία. Εάν αυτό συμβεί, ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται έναντι των καλόπιστων τρίτων ως ομόρρυθμος.

Τα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με την εταιρική περιουσία, την εμπορική ιδιότητα, το απεριόριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων κ.λπ. ισχύουν ανάλογα και επί Ετερορρυθμων εταιριών.

1.2 Διάθεση των κερδών της Ετερόρρυθμης εταιρίας από άποψη εμπορικής νομοθεσίας

Τα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω για το δικαίωμα των ομόρρυθμων εταίρων επι των κερδών της εταιρίας, την δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών, την λήψη επιχειρηματικής αμοιβής από τον ομόρρυθμο εταίρο, ισχύουν ανάλογα και στις Ετερόρρυθμες εταιρίες. Επισημαίνεται ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δυνατό να είναι διαχειριστής της εταιρίας και συνεπώς δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής.

1.3 Φορολογία εισοδήματος της Ετερόρρυθμης εταιρίας

Τα όσα αναπτύχθηκαν σχετικά με την φορολογία των κερδών των Ομορρύθμων εταιριών, *ισχύουν και για τις Ετερόρρυθμες εταιρίες*. Επισημαίνεται μόνο ότι η προβλεπόμενη μέχρι 31.12.2002 για τους ομόρρυθμους εταίρους επιχειρηματική αμοιβή δεν λογιζόταν για τους ετερόρρυθμους εταίρους, γιατί, όπως προεκτέθηκε οι εταίροι αυτοί δεν επιτρέπεται να ασκούν διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Η συμβολή τους στην εταιρία περιορίζεται στην καταβολή της εισφοράς τους σε αυτήν.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΙΑ

**ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ
ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «ANNA ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ»**

Στον Πειραιά σήμερα 10 Μαΐου 1983, οι υπογραφόμενοι: 1) Άννα σύζυγος Πέτρου Ανδρέου, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., 2) Ευγενία σύζυγος Γεωργίου Παππά, έμπορος, κάτοικος Ν. Σμύρνης, οδός....., 3) Εμμανουήλ Γεωργίου Κόκκας, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., 4) Θεόδωρος Κων/νου Σαρρής, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., 5) Χρήστος Σωτηρίου Νάκας, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., 6) Μιχαήλ Χαραλάμπους Πολίτης, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., 7) Ιωάννης Παναγιώτη Κοντός, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., και 8) Περικλής Αθανασίου Μέγας, έμπορος, κάτοικος Αθηνών, οδός....., συμφώνησαν και απεδέχθησαν τα ακόλουθα:

1) Με το από 14 Απριλίου 1966 ιδιωτικό έγγραφο, που χαρτοσημάνθηκε και δημοσιεύτηκε νόμιμα, καταχωρήθηκε δε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών, με αριθμό....., οι πέντε πρώτοι από τους άνω συμβαλλόμενους σύστησαν Ομόρρυθμη εμπορική εταιρία υπό την επωνυμία «ANNA ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ» και διακριτικό τίτλο αυτής "ΑΜΒΡΟΣΙΑ», που είχε έδρα την Αθήνα και σκοπό το χονδρικό και λιανικό εμπόριο τροφίμων ποτών, κονσερβών, ειδών ζαχαροπλαστικής και ξηρών καρπών, χρόνο δε διάρκειάς τριάντα (30) έτη.

Στη συνέχεια με το από 31 Αυγούστου 1967 ιδιωτικό έγγραφο, που καταχωρήθηκε νόμιμα στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών, υπ' αριθμόν προσλήφθηκε ως έκτο μέλος της εταιρίας ο Μιχαήλ Χαρ. Πολίτης και με το από 3 Αυγούστου 1973 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών, υπ' αριθμόν και του Πρωτοδικείου Πειραιώς υπ' αριθμόν τροποποιήθηκε και πάλι το καταστατικό της εταιρίας και προσλήφθηκε ως έβδομο μέλος της εταιρίας ο Ιωάννης Παν. Κοντός, ενώ συγχρόνως μεταβλήθηκαν τα άρθρα 2ον (σκοπός της εταιρίας), 4ον (έδρα της εταιρίας), 6ον (εταιρικό κεφάλαιο), 9ον (διανομή καθαρών κερδών), 11ον (περί διαχειρίσεως) και 13ον (περί καταγγελίας, αποχωρήσεως κ.λπ. εταίρου). Τέλος, με το από 23 Δεκεμβρίου 1974 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Πειραιώς υπ' αριθμόν... τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 4 του καταστατικού (έδρα της εταιρίας).

2) Ήδη, με το παρόν ιδιωτικό έγγραφο, αποχωρούν από την εταιρία οι μέχρι τούδε εταίροι Εμμανουήλ Γεωργίου Κόκκας, Θεόδωρος Κ Σαρρής, Χρήστος Σ. Νάκας και Μιχαήλ Χ Πολίτης, η δε εταιρία συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων, ήτοι των: 1)

Άννας συζύγου Πέτρου Ανδρέου, 2) Ευγενίας συζύγου Γεωργίου Παππά, 3) Ιωάννη Παναγιώτη Κοντού και 4) Περικλή Αθων. Μέγας, ο οποίος εισέρχεται για πρώτη φορά, με το παρόν συμφωνητικό, στην εταιρία.

3) Η Άννα συζ. Π. Ανδρέου, εξαγοράζει το μερίδιο του αποχωρούντος εταίρου Εμμ. Κόκκα αντί δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών και επί πλέον εισφέρει έξι χιλιάδες (6.000) δραχμές μετρητά, και έτσι η συμμετοχή της στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου ανέρχεται σε πενήντα έξι χιλιάδες (56.000) δραχμές, (ήτοι αρχικό κεφάλαιο 40.000 + 10.000 + 6.000).

Η Ευγενία Γ. Παππά, εξαγοράζει τα μερίδια των αποχωρούντων εταίρων Θ. Σαρρή, αντί δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών, Χρ. Νάκα, αντί δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών και Μιχ. Πολίτη αντί δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών, εισφέρει δε και μετρητά οκτώ χιλιάδες (8.000) δραχμές και έτσι η συμμετοχή της στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου ανέρχεται σε εξήντα οκτώ χιλιάδες (68.000) δραχμές, (ήτοι αρχικό κεφάλαιο 30.000 + 10.000 + 10.000 + 10.000 + 8.000).

Ο Ιωάννης Κοντός, πέραν της αρχικής του εισφοράς των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών, εισφέρει σήμερα μετρητά άλλες είκοσι χιλιάδες (20.000) δραχμές και έτσι η συμμετοχή του στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου, ανέρχεται σε τριάντα χιλιάδες (30.000) δραχμές (ήτοι αρχικό κεφάλαιο 10.000 + 20.000).

Ο Περικλής Αθ. Μέγας, εισφέρει σήμερα μετρητά σαράντα έξι χιλιάδες (46.000) δραχμές, ποσό που αποτελεί και τη συνολική συμμετοχή του στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου.

4) Μετά τα ανωτέρω, το εταιρικό κεφάλαιο ανέρχεται σε διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, και η συμμετοχή εκάστου εταίρου σ' αυτό εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΕΤΑΙΡΟΥ	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
	ΣΕ ΔΡΑΧΜΕΣ	ΣΕ ΠΟΣΟΣΤΑ
1. Άννα συζ. Π. Ανδρέου	56.000	28%
2. Ευγενία συζ. Γ. Παππά	68.000	34%
3. Ιωάννης π. Κοντός	30.000	15%
4. Περικλής Αθ. Μέγας	46.000	23%
ΣΥΝΟΛΟ	200.000	100%

5) Το αρχικό καταστατικό της εταιρίας, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα με τα αναφερόμενα στην αρχή του παρόντος τροποποιητικά έγγραφα, αλλά και με το παρόν έγγραφο, κωδικοποιείται σε ενιαίο κείμενο, ως κατωτέρω καταχωρείται και έτσι θα ισχύει στο εξής.

ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ

«ANNA ANΔPEOY KAI ΣIA O.E. - AMBPOΣIA»

Άρθρο 1. Συνιστάται μεταξύ των συμβαλλομένων Ομόρρυθμη εμπορική εταιρία, η οποία διέπεται από τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του παρόντος Καταστατικού.

Άρθρο 2. Σκοπός της εταιρίας, είναι η εμπορία, χονδρική και λιανική, τροφίμων, ποτών, ειδών ζαχαροπλαστικής, ξηρών καρπών και παντός συναφούς είδους, καθώς και η εισαγωγή εκ του εξωτερικού παντός σχετικού είδους.

Άρθρο 3. Η επωνυμία της εταιρίας είναι «ANNA ANΔPEOY KAI ΣIA O.E.» και διακριτικός τίτλος της επιχειρήσεως η λέξη «AMBPOΣIA».

Άρθρο 4. Έδρα της εταιρίας ορίζεται το Νέο Φάληρο και ειδικά το κατάστημα αυτής στην οδό..... αριθμός..... η εταιρία όμως μπορεί να εγκαταστήσει και άλλα καταστήματα, πρατήρια, αποθήκες ή γραφεία εξυπηρετήσεως στην ίδια ή άλλες πόλεις.

Άρθρο 5. Η διάρκεια της εταιρίας ορίζεται τριακονταετής (30 ετών), αρχομένη την 14 Απριλίου 1966 και λήγουσα την 13 Απριλίου 1996.

Άρθρο 6. Το εταιρικό κεφάλαιο, όπως προσαυξήθηκε με τις προηγούμενες και την παρούσα τροποποιήσεις, ορίζεται σε διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, η δε συμμετοχή κάθε εταίρου στο σχηματισμό του φαίνεται παραπάνω στον όρο 4 του παρόντος.

Άρθρο 7. Κανένας από τους εταίρους δεν υποχρεούται να εισφέρει στην εταιρία πέρα από τα κεφάλαιά του. Εάν όμως οποιοσδήποτε εταίρος ήθελε εισφέρει στην εταιρία μετρητά ή εμπορεύματα πέρα από τα κεφάλαιά του, τότε θα πιστώνεται στα βιβλία της εταιρία με τα αντίστοιχα ποσά εισφερθέντων μετρητών ή με την αξία των εισφερθέντων εμπορευμάτων, καθιστάμενος δανειστής της εταιρίας για την αξία των εισφερθέντων. Στην περίπτωση αυτή, εκτός ρητής αντιθέτου συμφωνίας, αποδεικνυομένης εγγράφως, το τοιούτο δάνειο είναι άνευ προθεσμίας αποδόσεως, ο δε δανειστής εταίρος δικαιούται να ζητήσει την απόδοση του δανεισθέντος μετά παρέλευση μήνα από της καταγγελίας.

Άρθρο 8. Κανένας εταίρος δεν δικαιούται, κατά τη διάρκεια της εταιρίας, να

μεταβιβάσει την εταιρική του μερίδα ή άλλο δικαίωμά του που προκύπτει από την εταιρική σχέση σε οποιοδήποτε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο και κατά οποιοδήποτε τρόπο ή τύπο ούτε οι απαιτήσεις των εταίρων μεταξύ τους από την εταιρική σχέση μεταβιβάζονται. Κάθε εταίρος υποχρεούται έναντι των λοιπών εταίρων, όπως σε όλη τη διάρκεια της εταιρίας και μέχρι πέρατος της εκκαθαρίσεως μη διαθέσει το επί των κοινών πραγμάτων μερίδιό του και μη ζητήσει τη διανομή τέτοιων πραγμάτων πριν από το τέλος της εκκαθαρίσεως. Επιτρέπεται όμως, η τοιαύτη μεταβίβαση, οποτεδήποτε, σε άλλο εταίρο, μέλος της εταιρίας αυτής.

Άρθρο 9. Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας, που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα κέρδη των γενομένων δαπανών της διαχειριστικής χρήσεως, θα διανέμονται από του έτους 1983 στους εταίρους κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο κεφάλαιο. Κατά την ίδια αναλογία θα βαρύνονται οι εταίροι και με τις προκύπτουσες ζημίες.

Άρθρο 10. Η διαχειριστική χρήση θα κλείεται την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, ότε και θα συντάσσεται ο ισολογισμός. δηλαδή, θα περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά τη λήξη ή διακοπή των εργασιών της εταιρίας, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου.

Άρθρο 11. Διαχειρίστρια της εταιρίας ορίζεται η εκ των εταίρων Άννα σύζυγος Πέτρου Ανδρέου, η οποία θα εκπροσωπεί την εταιρία σε κάθε σχέση της με τους τρίτους και ενώπιον Δημοσίων, Δικαστικών ή άλλων Αρχών, θα δίδει τους επιβαλλόμενους ή επαγόμενους όρκους στην εταιρία και θα αντεπάγει αυτούς, θα συμμετέχει και θα ψηφίζει ελεύθερα στις συνελεύσεις πιστωτών σε περιπτώσεις πτωχεύσεων, θα διορίζει πληρεξουσίους δικηγόρους ή άλλα πρόσωπα για λογαριασμό της εταιρίας με ορισμένες εξουσίες, εντός του κύκλου των αρμοδιοτήτων της, θα αποδέχεται ή θα απορρίπτει προτεινόμενους συμβιβασμούς, θα υπογράφει την αλληλογραφία και όλα τα έγγραφα της εταιρίας, θα προσλαμβάνει και θα απολύει το αναγκαίο στην εταιρία προσωπικό, θα συνάπτει κάθε σύμβαση που αφορά την εταιρία, θα ενεργεί κάθε είσπραξη και πληρωμή και γενικά θα εκτελεί κάθε πράξη διοικήσεως και διαχειρίσεως αναγκαία για τη λειτουργία της εταιρίας και για την εκπλήρωση των σκοπών της. Οι παραπάνω αρμοδιότητες απαριθμούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά.

Εξαιρετικά για την έκδοση, αποδοχή και οπισθογράφιση συναλλαγματικών, γραμματίων εις διαταγήν και επιταγών για λογαριασμό της εταιρίας, τη συνομολόγηση δανείων και κάθε άλλης τραπεζικής συναλλαγής, απαιτείται και η υπογραφή της

Ευγενίας συζύγου Γεωργίου Παππά. Σε περίπτωση κωλύματος ή απουσίας της Άννας συζ. Π. Ανδρέου, όλες τις άνω εξουσίες διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως της εταιρίας έχουν από κοινού οι εταίροι Ευγενία συζ. Γ. Παππά και Περικλής Αθανασίου Μέγας. Σε περίπτωση δε κωλύματος ή απουσίας της Ευγενίας Παππά, όλες τις εξουσίες που ανήκουν σ' αυτήν θα ασκεί μαζί με τη διαχειρίστρια Άννα συζ. Π. Ανδρέου, ο Ιωάννης Π. Κοντός. Σε περίπτωση ταυτόχρονης απουσίας της διαχειρίστριας Άννας Π. Ανδρέου και της Ευγενίας Γ. Παππά, όλες τις εξουσίες που έχει η κάθε μία απ' αυτές θα ασκούν, από κοινού ενεργούντες οι Περικλής Αθ. Μέγας και Ιωάννης Π. Κοντός.

Τέλος, παρέχεται η εξουσία στον Ιωάννη Π. Κοντό, όπως αναλαμβάνει τα κατατιθέμενα από την εταιρία στις Τράπεζες περιθώρια για την εισαγωγή εκ του εξωτερικού εμπορευμάτων της εταιρίας, προβαίνει στις σχετικές συμφηφιστικές πράξεις, υπογράφει κάθε έγγραφο για λογαριασμό της εταιρίας για την έκδοση των αδειών εισαγωγής και για τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων.

Άρθρο 12. Κάθε εταίρος δικαιούται να προβαίνει σε απολήψεις κατά μήνα, έναντι των κερδών που του αναλογούν και κατά την αναλογία συμμετοχής του στα κέρδη της εταιρίας μέχρι του μισού ποσού των πιθανών κερδών σε κάθε χρήση.

Άρθρο 13. Επιφύλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 5, οι οποίες δεν θίγονται από το παρόν άρθρο, η καταγγελία, η αποχώρηση, η πτώχευση ή ο θάνατος ενός εταίρου, δεν φέρει τη λύση της εταιρίας, η οποία θα συνεχίζεται με τους λοιπούς εταίρους. Ειδικότερα, σε περίπτωση θανάτου ενός των εταίρων η εταιρία συνεχίζεται μεταξύ των επιζώντων εταίρων και των κληρονόμων του θανόντος. Στην περίπτωση αυτή ο κληρονόμος ή οι κληρονόμοι του θανόντος εταίρου υποχρεούνται όπως εντός δέκα πέντε (15) ημερών από του θανάτου του κληρονομούμενου εταίρου κοινοποιήσουν με δικαστικό επιμελητή δήλωση προς τους επιζώντες εταίρους ότι αποδέχονται τη συνέχιση της εταιρίας με αυτούς.

Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης κοινοποιήσεως της δηλώσεως αυτής, η εταιρία συνεχίζεται μόνο από τους επιζώντες εταίρους, με αποκλεισμό του κληρονόμου ή των κληρονόμων του αποβιώσαντος, οι οποίοι, πάντως δικαιούνται να λάβουν την αξία της μερίδας του θανόντος, αποτιμώμενη κατά τον χρόνο του θανάτου. Αν υπάρχουν περισσότεροι κληρονόμοι, αυτοί υποχρεούνται, όπως εντός της αυτής δεκαπενθήμερης προθεσμίας, γνωστοποιήσουν με δικαστικό επιμελητή, ότι αναθέτουν σε ένα από αυτούς να ασκεί όλες τις εξουσίες του θανόντος, που προκύπτουν από το καταστατικό αυτό. Τα σχετικά αποδεικτικά επιδόσεως πρέπει να δημοσιευθούν κατά το άρθρο 46 του Εμπορικού Νόμου. Σε περίπτωση εμπρόθεσμης κοινοποιήσεως των άνω

δηλώσεων, ο κληρονόμος ή ο υποδεικνυόμενος από τους κληρονόμους εκπρόσωπος έχει όλες τις εξουσίες που είχε κατά το παρόν καταστατικό ο αποθανών εταίρος. Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης κοινοποίησεως προς τους επιζώντες εταίρους της δεύτερης από τις άνω δηλώσεις, οι κληρονόμοι του θανόντος στερούνται κάθε εξουσίας που είχε κατά το καταστατικό ο κληρονομηθείς απ' αυτούς εταίρος και οι εξουσίες αυτού περιέρχονται στους επιζώντες μεταξύ των οποίων συνεχίζεται η εταιρία και που στην περίπτωση αυτή ενεργούν από κοινού. Εξυπακούεται ότι οι κατά το παρόν καταστατικό εξουσίες διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως της εταιρίας των επιζώντων εταίρων δεν μεταβάλλονται από τον θάνατο κάποιου εταίρου.

Άρθρο 14. Κατά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 5 του παρόντος ή την λύση της εταιρίας, κατόπιν καταγγελίας ή οπωσδήποτε αλλιώς, θα επακολουθήσει εκκαθάριση αυτής. Εκκαθαρίστρια διορίζεται από τώρα η διαχειρίστρια της εταιρίας Άννα συζ. Π. Ανδρέου. Στην εκκαθαρίστρια παρέχεται και η εξουσία της διανομής της εταιρικής περιουσίας, κατά το καταστατικό. Κατά το στάδιο της εκκαθαρίσεως θα εξοφληθούν τα χρέη της εταιρίας προς τρίτους και προς τυχόν δανειστές εταίρους, θα αποδοθούν τα κεφάλαια στους εταίρους που τα εισέφεραν και η υπόλοιπη περιουσία θα διανεμηθεί μεταξύ των εταίρων κατά την αναλογία που προβλέπει το άρθρο 9 του παρόντος.

Άρθρο 15. Κάθε διαφορά ανάμεσα στους εταίρους σχετικά με την ερμηνεία και εφαρμογή του παρόντος καταστατικού, καθώς και κάθε απαίτηση αυτών μεταξύ τους, που να προέρχεται από την παρούσα σύμβαση, θα λύεται διαιτητικά, σε όλη τη διάρκεια της εταιρίας και κατά το στάδιο εκκαθαρίσεως αυτής. Διαδικασία ορίζεται η των άρθρων 867 -901 του Κ. Πολ. Δικονομίας.

Άρθρο 16. Όλοι οι συμβαλλόμενοι εδώ εταίροι υποχρεούνται να προσφέρουν και την προσωπική τους εργασία για την ευόδωση των σκοπών της εταιρίας.

Άρθρο 17. Απαγορεύεται στους εταίρους να μετέχουν σε άλλη εταιρία με το αυτό αντικείμενο, να ενεργούν εμπορικές πράξεις για ίδιο λογαριασμό και να αντιπροσωπεύουν οποιουσδήποτε οίκους για ίδιο λογαριασμό. Όλες οι πράξεις των εταίρων που ενεργούνται κατά παράβαση του παρόντος όρου και οι εντεύθεν ωφέλειες ανήκουν στην εταιρία.

Το παρόν καταστατικό συντάχθηκε σε έξι αντίτυπα, από τα οποία ένα θα κατατεθεί στο Πρωτοδικείο Αθηνών για δημοσίευση και ένα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

ΟΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ

Υποδείγματα τροποποιητικών εγγράφων επί μεταβιβάσεως εταιρικής μερίδας
Υπόδειγμα επί μεταβιβάσεως (πώλησεως) εταιρικής μερίδας

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ
ΤΗΣ «Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»
(ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ -ΑΠΟΧΩΡΗΣΗ ΕΤΑΙΡΟΥ)

Στην Αθήνα σήμερα την 20 Μαρτίου 2003, μεταξύ των:

- 1) Αναστασίου Παπαδοπούλου, εμπόρου, κατοίκου(λοιπά στοιχεία ταυτότητας),
 - 2) Γεωργίου Παπαδοπούλου, εμπόρου, κατοίκου..... (λοιπά στοιχεία ταυτότητας) και
 - 3) Σταύρου Δακοπούλου, εμπόρου, κατοίκου.....(λοιπά στοιχεία ταυτότητας),
- συμφωνήθηκαν τα εξής:

Την 16 Μαρτίου 1988, βάσει ιδιωτικού εγγράφου, συστήθηκε μεταξύ των δύο πρώτων, ήτοι του Αναστασίου Παπαδοπούλου και του Γεωργίου Παπαδοπούλου, Ομόρρυθμη εμπορική εταιρία με την επωνυμία «Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» και έδρα το Δήμο Αθηναίων (οδός.....αριθμ.), με σκοπό την εμπορία τροφίμων, ποτών, ξηρών καρπών, ειδών ζαχαροπλαστικής κ.λπ. και διάρκεια δέκα (10) ετών και τους λοιπούς όρους που αναφέρονται στο ως άνω αρχικό καταστατικό, το οποίο δημοσιεύθηκε νομίμως στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών την..... και με αύξοντες αριθμούς γενικών.....και ειδικών..... Η εταιρία λειτούργησε έτσι συνεχώς και χωρίς καμιά τροποποίηση του καταστατικού της (εάν έγιναν τροποποιήσεις του καταστατικού, αναφέρονται όλες μία προς μία, καθώς και οι αριθμοί καταχωρήσεως των τροποποιητικών εγγράφων στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών).

Σύμφωνα με το αρχικό καταστατικό της εταιρίας οι δύο εταίροι αυτής Αναστάσιος Παπαδόπουλος και Γεώργιος Παπαδόπουλος μετέχουν σ' αυτήν και στη διανομή των κερδών και των ζημιών κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) ο καθένας. Από τον συνταχθέντα σήμερα ισολογισμό της εταιρίας προκύπτει ότι η αξία της μερίδας κάθε εταίρου (εκτός από τα κέρδη που πραγματοποίησε μέχρι σήμερα η εταιρία και τα οποία έχουν αναληφθεί από τους εταίρους) ανέρχεται στο ποσό των δραχμών...

Ήδη, ο εταίρος Γεώργιος Παπαδόπουλος, με τη συναίνεση και του άλλου εταίρου Αναστασίου Παπαδοπούλου, πωλεί σήμερα την εταιρική του μερίδα στον τρίτο από τους

άνω αναφερόμενους συμβαλλόμενους Σταύρο Δακόπουλο αντί του ποσού των δραχμών..... Ο νέος εταίρος Σταύρος Δακόπουλος υπεισέρχεται στο σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του μεταβιβάζοντος την εταιρική του μερίδα και αποχωρούντος εταίρου Γεωργίου Παπαδοπούλου. Το σημειούμενο ανωτέρω τμήμα της μεταβιβαζόμενης εταιρικής μερίδας καταβλήθηκε ολόκληρο τοις μετρητοίς από τον αγοραστή αυτής Σταύρο Δακόπουλο στον αποχωρούντα εταίρο Γεώργιο Παπαδόπουλο.

Έτσι, μετά την κατά τα άνω συντελεσθείσα εκχώρηση, ο Σταύρος Δακόπουλος γίνεται από σήμερα ομόρρυθμο μέλος της εταιρίας «Α. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» και ευθύνεται, μαζί με τον άλλο ομόρρυθμο εταίρο Αναστάσιο Παπαδόπουλο και με ολόκληρη την ατομική του περιουσία αλληλεγγύως και απεριορίστως για τα χρέη της εταιρίας. Διευκρινίζεται ότι η ευθύνη αυτή αφορά τα εταιρικά χρέη που γεννιούνται από σήμερα και στο εξής και όχι εκείνα που γεννήθηκαν πριν εισέλθει ο Σταύρος Δακόπουλος στην εταιρία.

(Αν έγιναν - με την ευκαιρία της μεταβιβάσεως της εταιρικής μερίδας- κι άλλες τροποποιήσεις στο καταστατικό, θα αναφερθούν όλες μία - μία με σαφήνεια. Στην περίπτωση αυτή, καθώς και σε κάθε τροποποίηση του καταστατικού, είναι σκόπιμο να ακολουθεί ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού κωδικοποιημένο.

Κατά τα λοιπά, ισχύουν όλοι οι άλλοι όροι του αρχικού καταστατικού, όπως αυτό τροποποιήθηκε και κωδικοποιήθηκε με το παρόν έγγραφο).

ΟΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ

**(ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ,
ΣΤΑΥΡΟΣ ΔΑΚΟΠΟΥΛΟΣ)**

Υπόδειγμα επί συνεχίσεως της εταιρίας μετά τον θάνατο του εταίρου

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ

ΤΗΣ «ΠΑΝΟΣ ΒΑΓΙΑΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»

(ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΘΑΝΑΤΟ ΕΤΑΙΡΟΥ –

ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΑΥΤΗΣ ΣΕ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ)

Στην Αθήνα σήμερα την 19 Απριλίου 2003, μεταξύ των:

1) Ιωάννη Γ. Μπαλή, εμπόρου, κατοίκου Αθηνών, οδός.....

αριθμός.....(λοιπά στοιχεία ταυτότητας).

2) Γεωργίου Ζ. Κόλια, εμπόρου κατοίκου.....

3) Περικλή Π. Ρώτα, εμπόρου, κατοίκου.....

4) Των κληρονόμων του Πάνου Θ. Βάγια, ήτοι: της Θεανούς συζύγου Πάνου Βάγια, οικιακά, κατοίκου Αθηνών, οδός.....αριθ., της Κλεοπάτρας Πάνου Βάγια, φοιτήτριας και του Αθανασίου Πάνου Βάγια, ανηλίκου, εκπροσωπούμενου από την μητέρα του Θεανώ Π. Βάγια, όπως ορίζεται στο από διάσκεμα του Συγγενικού Συμβουλίου του Ειρηνοδικείου Αθηνών και την υπ' αριθ.απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, τέκνων αμφοτέρων του αποβιώσαντος την..... εταίρου Πάνου Θ. Βάγια.

Σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρίας, αυτή συστήθηκε την με την άνω επωνυμία «ΠΑΝΟΣ ΒΑΓΙΑΣ & ΣΙΑ Ο.Ε.» από τους: 1) Ιωάννη Μπαλή, 2) Γεώργιο Κόλια, 3) Περικλή Ρώτα και 4) Πάνο Βάγια, δημοσιεύθηκε δε νόμιμα στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών με αύξοντα αριθμό..... Έδρα της εταιρίας ορίζεται στο καταστατικό ο Δήμος Αθηναίων, σκοπός της εταιρίας η εμπορία υφασμάτων και το αρχικό κεφάλαιο σε εκατόν εξήντα χιλιάδες (160.000) δραχμές, στο οποίο μετέχουν κατά το 1/4 οι άνω εταίροι και το οποίο έκτοτε δεν μεταβλήθηκε. Επίσης, δεν έγινε από τη σύσταση της εταιρίας μέχρι σήμερα καμιά άλλη τροποποίηση του καταστατικού.

Κατά το άρθρο.....του καταστατικού, σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου, η εταιρία θα συνεχίζεται μεταξύ των επιζώντων εταίρων και των νομίμων κληρονόμων του αποβιώσαντος. Κατά δε το άρθρο.....του ίδιου καταστατικού, με σύμφωνη γνώμη όλων των εταίρων επιτρέπεται η εξαγορά του εταιρικού μεριδίου ενός εταίρου από άλλον εταίρο.

Ήδη, μετά τον επελθόντα θάνατο του εταίρου Πάνου Θ. Βάγια και την προσκόμιση στην εταιρία των απαραίτητων δικαιολογητικών νομιμοποίησης των κληρονόμων αυτού, αποφασίζεται η συνέχιση της εταιρίας μεταξύ των επιζώντων εταίρων: 1) Ιωάννη Μπαλή, 2) Γεωργίου Κόλια, 3) Περικλή Ρώτα, 4) Θεανούς Π. Βάγια και 5) Αθανασίου Π. Βάγια. Η άλλη κληρονόμος του αποβιώσαντος εταίρου Κλεοπάτρα Π. Βάγια αποχωρεί από την εταιρία, κατόπιν εξαγοράς του εταιρικού μεριδίου της από τον Αθανάσιο Π. Βάγια, στην τιμή που όρισε η απόφαση.....του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών. Συγχρόνως αποφασίζεται ότι ο ανήλικος εταίρος Αθανάσιος Π. Βάγιας θα μετέχει στην εταιρία ως ετερόρρυθμος εταίρος και θα εκπροσωπείται από την μητέρα του Θεανώ χήρα Π. Βάγια, σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση

.....του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, μετατρεπομένης έτσι της εταιρίας από Ομόρρυθμη σε Ετερόρρυθμη.

Μετά από τις παραπάνω ομόφωνες αποφάσεις των εταίρων, τροποποιούνται τα άρθρα.....του καταστατικού της εταιρίας, που αναφέρονται στην επωνυμία της εταιρίας, τους εταίρους και τη συμμετοχή αυτών στο εταιρικό κεφάλαιο και τα οποία τροποποιημένα έχουν ως εξής:

(Ακολουθεί το πλήρες κείμενο των άρθρων του καταστατικού που έχουν τροποποιηθεί).

Κατά τα λοιπά, ισχύουν όλοι οι όροι και οι συμφωνίες του αρχικού καταστατικού.

ΟΙ ΕΤΑΙΡΟΙ

Σημειώσεις:

α) Είναι προτιμότερο, αντί μόνο των τροποποιημένων άρθρων, να επαναλαμβάνεται κωδικοποιημένο ολόκληρο το καταστατικό της εταιρίας, όπως έχει και ισχύει μετά τις τροποποιήσεις.

β) Στο παραπάνω υπόδειγμα έχουμε τις εξής μεταβολές στην εταιρική σύμβαση: Μετά το θάνατο του ενός εκ των τεσσάρων αρχικών εταίρων, συνέχιση της εταιρίας μεταξύ των τριών επιζώντων και των κληρονόμων του αποβιώσαντος. Αποχώρηση εταίρου με ταυτόχρονη εξαγορά του μεριδίου του από άλλο εταίρο. Μετατροπή της εταιρίας από Ομόρρυθμη σε Ετερόρρυθμη.

Νομολογία επί μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου.

Σύμπραξη όλων των εταίρων (ομοφωνία) και τροποποίηση του καταστατικού απαιτείται στη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου προσωπικής εταιρίας (Α.Π. 296/2000).

Πρακτική εφαρμογή υπολογισμού φόρου εισοδήματος της

Ομόρρυθμης εταιρίας

Η Ο.Ε. «Α. ΑΝΔΡΕΟΥ & ΣΙΑ» κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.20+0 – 31.12.20+0 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού ευρώ 50.000.

Το αποτέλεσμα αυτό προέκυψε ως εξής:

	<u>ευρώ</u>
α. Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων	472,000
β. Ακαθάριστα έσοδα από εκμίσθωση γραφείων	5,000
γ. Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπή Τράπεζα 11.765 Επί τόκων παρακρατήθηκε φόρος 15% (11.765 - 1.765)	10,000
δ. Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. κατά 50%. Η εταιρία αυτή στη χρήση 20+0 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη ευρώ 40.000 Αναλογούντα κέρδη μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος (40.000 * 50% = 20.000 - μείον φόρος προς 25% = 5.000 =)	<u>15,000</u>
Σύνολο Εσόδων	502,000
Μείον:	
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	352,000
Μισθοί Α' Εταίρου	8,000
Τόκοι χρεωστικοί	30,000
Λοιπές δαπάνες	<u>62,000</u>
Καθαρά κέρδη 20+0	<u>50,000</u>

Κατά την υποβολή της οικείας ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος αναμόρφωσε το προκύψαν αποτέλεσμα με τις πιο κάτω δαπάνες, επειδή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα :

Μισθοί εταίρου Α	8,000
Δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα:	
α. Μέρος χρεωστικών τόκων 30.000 * 25.000 / 502.000	1.494
β. Για λοιπές δαπάνες (25.000 * 5%)	<u>1.250</u>
γ. Προσαυξήσεις – πρόστιμα	<u>2.256</u>
Σύνολο	<u>13,000</u>

Κατά τη χρήση 20+0 εταίροι της εταιρίας είναι ο Α. Ανδρέου και ο Β. Βασιλείου με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας. Την 30.6.20+0 ο Β. Βασιλείου μεταβίβασε στον Γ. Γεωργίου ποσοστό συμμετοχής 20%.

Με βάση τα παραπάνω ζητείται :

1. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που δικαιούται κάθε εταίρος.
2. Το ποσό των φορολογητέων ποσών του νομικού προσώπου της Ο.Ε.
3. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου, προκαταβολής φόρου και λοιπών τελών που οφείλονται με την οικεία ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.
4. Το ποσό του χαρτοσήμου επί των κερδών της Ο.Ε.
5. Το ποσό των κερδών της χρήσεως που δικαιούται κάθε εταίρος.

Λύση :

Καθαρά Κέρδη βάσει ισολογισμού		50,000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>13,000</u>
Σύνολο δηλωθέντων κερδών		63,000
Μείον: Έσοδα φορολογημένα με ειδικό τρόπο	10,000	
Μείον: Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε.	<u>15,000</u>	<u>25,000</u>
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή ($38.000 * 50\% =$)		<u>38,000</u>
		19,000

• Κατανομή Επιχειρηματικής Αμοιβής :

A. Ανδρέου : $19.000 * 50\% * 12/12 =$	9,500
B. Βασιλείου : $19.000 * 30\% * 12/12 =$	5,700
Γ. Γεωργίου : $19.000 * 20\% * 12/12 =$	<u>3,800</u>
Φορολογητέα κέρδη χρήσεως	<u>19,000</u>

• Υπολογισμός φόρου χρήσεως 20+0 :

Κύριος φόρος ($1.900 * 25\% =$)	4,750
Συμπληρωματικός φόρος ($5.000 * 3\% =$)	<u>150</u>
Προκαταβολή φόρου χρήσεως 20+0 ($=4.900 * 55\%$)	2,695
Τέλη χαρτοσήμου εισοδήματος από οικοδομές ($= 5.000 * 3,6\%$)	180
Σύνολο ποσών που οφείλονται βάσει της δηλώσεως φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.	<u>7,775</u>

• **Χαρτόσημο κερδών εταιρίας :**

Καθαρά κέρδη χρήσεως 20+0 βάσει ισολογισμού	50,000
Πλέον : Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	<u>13,000</u>
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	<u>63,000</u>
Τέλη χαρτοσήμου κερδών χρήσεως 20+0 (63000 * 1,2%) =	<u>756</u>

• **Κατανομή των κερδών στους εταίρους :**

Καθαρά κέρδη χρήσεως	50,000
Μείον : Φόρος εισοδήματος	<u>4,900</u>
Κέρδη προς διάθεση	<u>451,000</u>

Η κατανομή των κερδών στους εταίρους γίνεται ως εξής :

		Επιχειρημ. Αμοιβή	Συμμετοχή στα φορολογημένα κέρδη της Ο.Ε.
A. Ανδρέου : 45.100 * 50% =	22550	-9500	= 13050
B. Βασιλείου : 45.100 * 30% =	13530	-5700	= 7830
Γ. Γεωργίου : 45.100 * 20% =	9020	-3800	=5220
Σύνολα	45100	-19000	26100

Σημειώνεται ότι το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που πήρε κάθε εταίρος θα δηλωθεί απ' αυτόν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 28 § 3 περ. ε' του Ν. 2238/94), ενώ τα ποσά που τους αναλογούν από τα εναπομένοντα (μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και της επιχειρηματικής αμοιβής) κέρδη της εταιρίας δεν θα υπαχθούν σε φορολογία, αφού έχουν ήδη φορολογηθεί στο όνομα της Ο.Ε. , αλλά θα δηλωθούν απ' αυτούς, στη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος που θα υποβάλουν, ως ποσό (έσοδο) που φορολογήθηκε με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του.

Του κ. ΧΡΗΣΤΟΥ Ν. ΤΟΤΣΗ
Δικηγόρου



Η φορολογία των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα

Η σταδιακή μείωση των φορολογικών συντελεστών των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) αρχίζει από το οικονομικό έτος 2006, δηλαδή για τα εισοδήματα που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους από 1.1.05 και μετά. 24% για τη χρήση 2005, 22% για τη χρήση 2006, 20% για τη χρήση 2007. Για φέτος (οικ. έτος 2005) ο συντελεστής παραμένει 25%.

Γενικά

Πριν από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2065/1992, οι προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κ.λπ. δεν ήταν υποκείμενο φόρου, αλλά φορολογούνταν οι εταίροι τους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη του νομικού προσώπου. Με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 (άρθρο 7 § 1) κατέστησαν υποκείμενο φόρου και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992).

Με την επεληθούσα μεταβολή τα κέρδη των πιο πάνω εταιρειών, κοινοπραξιών κ.λπ. φορολογούνται έκτοτε (διαχειρίσεις που κλείνουν από 1.1.1992) στο όνομα του νομικού προσώπου και με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών των εταιρειών που συμμετέχουν στις εν λόγω εταιρείες και κοινοπραξίες.

Μεταξύ των υποχρέων δεν περιλαμβάνονται οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθόσον αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 2065/1992, υπήχθησαν σε φορολογία με βάση τις διατάξεις των άρθρων 98 επ. του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλ. φορολογούνται όπως και οι ανώνυμες εταιρείες και τα άλλα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994.

Το ίδιο κατά τη γνώμη μας έπρεπε να γίνει και για τις προσωπικές εταιρείες, εφόσον αυτές έχουν νομική προσωπικότητα και φορολογούνται αυτοτελώς.

Η Διοίκηση με την υπ' αριθ. 1018050/1993, ποδ. 1042 εγκύκλιο δια-

αγή της διευκρινίζει ότι δεν αποτελεί κοινωνία που φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2238/94 εάν στην από κοινού ασκούμενη δραστηριότητα χωρίς νομική προσωπικότητα ένας περισσότεροι κοινοί δεν έχουν υποχρέωση από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων όταν η δραστηριότητα αυτή αγκείτο μεμονωμένα από αυτούς.

Φορολογικός συντελεστής διαχειριστικών ετών 2000-2004

Τα καθαρά κέρδη των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών, των εταιρειών του Π.Δ. 18/1989 (δικηγορικές εταιρείες), των εταιρειών του Π.Δ. 284/1993 (συμβολαιογραφικές εταιρείες)¹⁾ καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, φορολογούνται με συντελεστή 25%. Ο συντελεστής αυτός ισχύει για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31.12.1999 (εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2000 και μετά). Προηγουμένως ο συντελεστής φορολογίας ήταν 25%. Η μείωση αυτή επήλθε με το άρθρο 3 § 1 του Ν. 2753/1999.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. 010043/31.1.2000, πολ. 1030), ο πιο πάνω μειωμένος συντελεστής εξακολουθεί να εφαρμόζεται και στο στάδιο της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωση αυτής, στην περίπτωση, που οι πιο πάνω υποχρεοί, τίθενται, για οποιονδήποτε λόγο, σε εκκαθάριση.

Αντίθετα, αν, μετά τη λύση τους, εξακολουθούν να λειτουργούν ως αφανείς εταιρείες, θα εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος νόμιμος συντελεστής για

τις αφανείς εταιρείες σε ποσοστό 35%.

«Ειδικά για τα προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα (ομορρυθμες και ετερορρυθμες εταιρείες, δικηγορικές εταιρείες του π.δ. 518/1989 και κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), για τα κέρδη αυτών που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 1.1.1999 μέχρι και 31.12.1999 ή αποκτώνται κατά το διάστημα αυτό ο συντελεστής φορολόγησης ορίζεται σε 30% (βλ. άρθρο 3 § 2 Ν. 2753/1999)».

Τα καθαρά κέρδη των κοινοπραξιών της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. καθώς και των αστικών εταιρειών, συμμετοχικών ή αφανών, φορολογούνται με συντελεστή 35%. Το ΚΤΕΛ στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας διά της εκμεταλλεύσεως τουριστικού γραφείου, δεν αποκτά την ιδιότητα του φορολογικού υποκειμένου προκειμένης εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 10 § 1 του Ν. 2238/94.

Φορολογικός συντελεστής διαχειριστικών ετών 2005-2007

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 § 1-4 του Ν. 3296/2004 ο φορολογικός συντελεστής των προαναφερομένων νομικών προσώπων (υποχρέων άρθρου 2 § 4 Ν. 2238/94) διαμορφώνεται ως εξής:

Για τις ομορρυθμες και ετερορρυθμες εταιρείες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα **24%** για το διαχειριστικό έτος 2005, **22%** για το διαχειριστικό έτος 2006 και **20%** για το διαχειριστικό έτος 2007, καθώς και για τα επόμενα.

1) Οι εταιρείες αυτές (συμβολαιογραφικές) προστέθηκαν στις εταιρείες που φορολογούνται με συντελεστή 25% με την

παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 2836/2000 (ισχύς για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν από 31.12.1999 και μετά).

α τις κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. και για τις ασιτικές εταιρείες, συμμετοχικές και αφαίρεσης **32%** για το διαχειριστικό έτος 2005, **29%** για το διαχειριστικό έτος 2006 και **25%** για το διαχειριστικό έτος 2007, καθώς και για τα επόμενα.

α τις δικηγορικές εταιρείες του Π.Δ. 18/1989 και για τις συμβολαιογραφικές εταιρείες του Π.Δ. 284/1993 ο φορολογικός συντελεστής παραμένει ο ίδιος για τα διαχειριστικά έτη 2005 και 2006, ήτοι **5%**.

Υπολογισμός του φόρου

Ο κεντρικός φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση από αυτά:

α) των κερδών τα οποία απαλλοτριούνται από το κράτος ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων, ενοίκια, μισθών Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 28/94 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες-κοινοπραξίες κ.λπ.).

γ) των κερδών, προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομό-

ρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας και κοινωνίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρείας ή κοινωνούς δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρεία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 2390/1996, το δικαίωμα αφαίρεσης από τα κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής επεκτάθηκε από 1.1.1995 και στις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, για μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα. Μέχρι τότε (31.12.94) το δικαίωμα αυτό παρέχόταν μόνο στους ομόρρυθμους εταίρους των προσωπικών εταιρειών.

Ειδικότερα για την επιχειρηματική αμοιβή βλ. πιο κάτω.

Έννοια και υπολογισμός επιχειρηματικής αμοιβής.

Η επιχειρηματική αμοιβή είναι ένα πλάσματικό (θεωρητικό) ποσό που λαμβάνουν οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι κοινωνοί φυσικά πρόσωπα ως αντάλλαγμα της προσωπικής τους εργασίας. Πρόκειται, με άλλα λόγια, για υποτιθέμενο εισόδημα που αποκτούν οι τρεις ομόρρυθμοι εταίροι ή οι τρεις κοινωνοί με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία ή κοινωνία. Η έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής

εφευρέθηκε ως αντιστάθμισμα της υψηλής φορολογίας των κερδών των προσωπικών εταιρειών με τον συντελεστή 35% που ίσχυε αρχικώς. Το ποσό που λαμβάνεται ως επιχειρηματική αμοιβή αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (βλ. άρθρο 28 § 3 ε' Ν. 2238/94) και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο 50% των κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη κατά 30 ημέρες δήλωση. Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλουμένων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. 1018050/1993, ποδ. 1042) η επιχειρηματική αμοιβή δεν υπολογίζεται και στα επιπλέον κέρδη που προκύπτουν ενδεχομένως μετά από φορολογικό έλεγχο. Τα επιπλέον ποσά κερδών φορολογούνται με συντελεστή 25%.

Επιχειρηματική αμοιβή επί εκπροθέσμου υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.

Πριν από την ισχύ του Ν. 2954/2001, όταν η αρχική δήλωση υποβαλλόταν εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθούσε να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη. Μετά την παρέλευση, όμως, και των 30 ημερών δεν αναγνωριζόταν επιχειρηματική αμοιβή στους δικαιούχους εταίρους ή κοινωνούς φυσικά πρόσωπα και συνεπώς τα συνολικά κέρδη των εταιρειών αυτών φορολογούνταν στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρείας με συντελεστή 25% ή 30% κατά περίπτωση.

Με τις διατάξεις, όμως, της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 2954/2001 καταργήθηκε η διάταξη αυτή και από το οικον. έτος 2001 οι υπόχρεοι πρέπει να υπολογίζουν επιχειρηματική αμοιβή, ανεξάρτητα αν υπέβαλαν τις σχετικές τους δηλώσεις εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα.

Επιχειρηματική αμοιβή στις εταιρείες μεταξύ εκτελωνιστών.

Προκειμένου για εταιρείες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (εταιρείες μεταξύ εκτελωνιστών) η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Επιχειρηματική αμοιβή στις κοινοπραξίες.

Κατά ρητή διάταξη του νόμου η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται μόνο στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι. Συνεπώς δεν υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή στα μέλη (διαχειριστές ή μη) των κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. Τούτο σαφώς προκύπτει από τη λέξη «ειδικώς» που προτάσσεται στην περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 10.

Υπολογισμός επιχειρηματικής αμοιβής επί αφορολόγητων εσόδων.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. 1018050/1993, ποδ. 1042) αν μεταξύ των καθαρών κερδών της ομόρρυθμης εταιρείας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρεία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του ν. 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματι-

η αμοιβή θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Επιχειρηματική αμοιβή επί συμμετοχής του ομόρρυθμου εταίρου σε περισσότερες εταιρείες.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρείες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια εταιρεία (π.χ. Ε.Ε., Ε.Ε.) κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλεται κάθε έτος από την εταιρεία και δεν ανασκαλείται. Συνεπώς εάν ο Α' εταίρος της Β' ομόρρυθμης εταιρείας δηλώσει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας οικονομικού έτους 2005 ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ομόρρυθμη εταιρεία, αυτός δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ήτοι μετά το χρόνο της υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας της εταιρείας να μεταβάλει την επιλογή του και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρεία «Γ» στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος.

Η ανωτέρω επιλογή είναι δεσμευτική για τον ομόρρυθμο εταίρο για κάθε διαχειριστική χρήση οριστά.

Συμμελώντας ο ανωτέρω δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει τον επόμενο χρόνο να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρεία «Γ» ή από οποιαδήποτε άλλη προσωπική εταιρεία ή κοινωνία που συμμετέχει. Εάν ο ομόρρυθμος εταίρος φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από

τους δικαιούμενους επιχειρηματικής αμοιβής τρεις πρώτους δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή η Διοίκηση έκρινε ότι επιχειρηματικής αμοιβής θα δικαιωθεί ο αμέσως επόμενος εταίρος από τους υπόλοιπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής (βλ. Υπ. Οικ. 1018050/8.2.1993).

Το ανωτέρω δικαίωμα της επιλογής για τη λήψη της επιχειρηματικής αμοιβής καταργείται από 1.1.2005. Ειδικότερα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 3 του Ν. 3296/2004 καταργείται το όγδοο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και το έβδομο εδάφιο της ίδιας παραγράφου αντικαθίσταται ως εξής: «Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρείες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει **τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη**.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από 1ης Ιανουαρίου 2005, για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά (βλ. άρθρο 33 περίπτ. α' Ν. 3296/2004).

Συνεπώς, στις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2006 η επιχειρηματική αμοιβή θα λαμβάνεται από την εταιρεία ή κοινωνία με τα μεγαλύτερα κέρδη.

Παράδειγμα υπολογισμού επιχειρηματικής αμοιβής για το οικον. έτος 2005 (διαχ. περίοδος 1.1.2004 - 31.12.2004)

Η ομόρρυθμη εταιρεία «Αφοί Γ. & Σία» κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2004 - 31.12.2004 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 60.000 ευρώ στα οποία περιλαμβάνο-

νται 3.000 ευρώ από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου.

Στην εταιρεία συμμετέχουν η Ο.Ε. «Γ.Σ. & ΣΙΑ» με ποσοστό συμμετοχής 20% και τέσσερις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής ο Α' 25%, ο Β' 25%, ο Δ' 10% και ο Ε' 20%.

Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εταιρειών η εταιρεία προέβη σε αναμόρφωση των προκύψαντων κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 12.000 ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω ο οφειλόμενος φόρος από την Ο.Ε. προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		60.000 €
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>12.000 €</u>
Σύνολο κερδών		72.000 €
Μείον: Απαλλοττωσόμενα της φορολογίας έσοδα:		
Τόκοι εντόκων γραμματίων δημοσίου		<u>3.000 €</u>
Σύνολο κερδών φορολ. αναμόρφωσης		69.000 €
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή:		
Καθαρά κέρδη από τα οποία λαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή 69.000 x 50%=		34.500 €
Α' εταίρος 34.500 x 25%=	8.625 €	
Β' εταίρος 34.500 x 25%=	8.625 €	
Γ' εταίρος 34.500 x 20%=	<u>6.900 €</u>	<u>24.150 €</u>
Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου		58.650 €
Αναλογών φόρος εισοδήματος 58.650 x 25%=		<u>14.662,50 €</u>

Επειδή επιχειρηματικής αμοιβής δικαιούνται μόνο τα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα, μέχρι τρεις εταίροι, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, στα κέρδη της εταιρείας, ο Δ' εταίρος δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής όπως επίσης και η Ο.Ε. «Γ. Σ. & Σία».

Με την επιβολή αυτού του ανωτέρω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρεία. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική τους αμοιβή για την οποία έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση.

Εισόδημα από ακίνητα: συμπληρωματικός φόρος.

Κατά ρητή διάταξη του νόμου (άρθρο 10 § 2) αν

στο συνολικό εισόδημα των εταιρειών, κοινοπραξιών κ.λπ. περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, αποθήκες, οικίες, οικόπεδα, γήπεδα κ.λπ.), ανεξάρτητα αν αυτό προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υποχρέου, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 10.

Για καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ομόρρυθμη εταιρεία με δύο ομόρρυθμα μέλη φυσικά

πρόσωπα, με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας, στην χρήση 2004 με βάση τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δήλωσε καθαρά κέρδη από εμπορική δραστηριότητα 100.000 ευρώ και ακαθάριστο εισόδημα α-

πό εκμίσθωση καταστήματος 60.000 (5.000 x 12) ευρώ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης του καταστήματος ανήλθαν για τη χρήση 2004 στο συνολικό ποσό των 10.000 ευρώ.

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Καθαρά κέρδη από εμπορική δραστηριότητα		100.000 €
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα		
60.000 μείον 6.000 (60.000 x 10%)=		<u>54.000 €</u>
Σύνολο		154.000 €
Επιχειρηματική αμοιβή		
Εταίροι: Α' 50% x 77.000 =	38.500 €	
Β' 50% x 77.000 =	<u>38.500 €</u>	<u>77.000 €</u>
Φορολογητέα καθαρά κέρδη		77.000 €
Κύριος φόρος 77.000 x 25% =	19.250 €	
Εμπληρωματικός φόρος 60.000 x 3% =	<u>1.800 €</u>	
Σύνολο	21.050 €	

Εκπτώσεις από το φόρο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 του νόμου, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα του υπόχρεου και του συμπληρωματικού φόρου 3% επί του ακαθάριστου εισοδήματος από ακίνητα εκπίπτουν:

Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε από το νομικό πρόσωπο κ.λπ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 του Ν. 2238/94 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο βάσει του άρθρου 10.

Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από την εταιρεία κ.λπ. για το εισό-

δημα που προέκυψε σ' αυτή και υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα. Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το συνολικό ποσό του φόρου μερίζεται ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Για καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Ομόρρυθμη εταιρεία, με δύο μέλη, με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας, αποκτά καθαρά κέρδη στην Ελλάδα 100.000 ευρώ και στην αλλοδαπή 50.000 ευρώ.

Προσδιορισμός του φόρου

Καθαρά κέρδη στην Ελλάδα		100.000 €
Καθαρά κέρδη στην αλλοδαπή		<u>50.000 €</u>
Σύνολο		150.000 €
Επιχειρηματική αμοιβή		
Εταίροι: Α' 50% x 75.000 =	37.500 €	
Β' 50% x 75.000 =	<u>37.500 €</u>	<u>75.000 €</u>

Φορολογητέα καθαρά κέρδη 75.000 €
 Κύριος φόρος $75.000 \times 25\% = 18.750 \text{ €}$
 Το ποσό αυτό μερίζεται
 στο εισόδημα της ημεδαπής $18.750 \times 2/3 = 12.500 \text{ €}$ και
 στο εισόδημα της αλλοδαπής $18.750 \times 1/3 = 6.250 \text{ €}$

Αν το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μεγαλύτερο από 6.250 ευρώ, η επιπλέον διαφορά δεν συμψηφίζεται ούτε επιστρέφεται.

Κατά ρητή διάταξη του νόμου (παράγρ. 4 άρθρου 10) και κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ. Οικ. 1018050/1993) όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, το επιπλέον ποσό συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση από προκαταβολή φόρου, χαρτόσημο μισθωμάτων κ.λπ. και αν προκύψει πάγι υπολείπιο πιστωτικό επιστρέφεται.

Συμψηφισμός θετικών και αρνητικών στοιχείων και εκχώρηση εισοδημάτων στο Δημόσιο.

Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών κ.λπ. εφαρμόζονται ανάλογα, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 10 του νόμου, οι διατάξεις περί συμψηφισμού της ζημίας και περί εκχώρησης των εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα.

Επομένως με βάση τις διατάξεις αυτές, εφόσον η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη κ.λπ. εταιρεία, είναι ίδιο υποκείμενο φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιρειών αυτών θα μεταφέρεται εφεξής για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από την ίδια την εταιρεία και όχι από τους εταίρους κ.λπ. όπως γινόταν μέχρι της εφαρμογής του ν. 2065/1992.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (βλ. Υπ. Οικ. 1018050/1993, παρ. 1042) ζημίες που προέκυψαν από διαχειρίσεις που έκλεισαν μέχρι 31.12.1991, θα συνεχίσουν να δηλώνονται από τα μέλη των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών κ.λπ., για συμψηφισμό με τα εισοδήματά τους των επόμενων ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν πριν από την εφαρμογή του ν. 2065/1992.

Στο επόμενο τεύχος: Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων - Αρμοδιότητα για τον έλεγχο των δηλώσεων - Καταβολή του φόρου - Πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων.

Κυκλοφορεί σύντομα

ΧΡΗΣΤΟΥ Ν. ΤΟΤΣΗ

Ο ΝΕΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ενημερωμένος και με τους νόμους 3296/2004, 3301/2004

Παραγγελίες: ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **ΒΑΣΙΛΗΣ ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ**
« ΔΙΚΑΙΟ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, Ι ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ »
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1998

- **ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ & ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ**
« ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., ΑΤΟΜΙΚΕΣ Κ.ΛΠ), ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ – ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ »
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2004

- **ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Ν. ΚΑΡΔΑΚΑΡΗΣ**
« ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ »
ΕΚΔΟΣΕΙΣ INTERBOOKS, 1997

- **ΜΙΛΤΙΑΔΗΣ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ**
« ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ, Ε.Π.Ε., ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ »
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, 2003

- **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ε. ΣΑΚΕΛΛΗΣ**
« Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ »
ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ, 2003

- **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ε. ΣΑΚΕΛΛΗΣ & ΙΩΑΝΝΗΣ Γ. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗΣ**
« ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Κ' ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, {ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ Ν. 3091/2002} »
ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ, 2003

ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ INTERNET

❖ www.pandektis.gr

❖ www.logistis.gr

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ – ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ

❖ Περιοδικό « ΛΟΓΙΣΤΗΣ »

