

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**Οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων  
στην διάρκεια μιας χρήσης**

ΒΟΝΤΑ ΣΟΦΙΑ  
ΜΠΑΛΟΠΟΥΛΟΥ ΕΜΜ. ΜΑΡΙΝΑ  
ΣΤΑΥΡΟΠΟΥΛΟΥ ΒΑΣ. ΙΩΑΝΝΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ  
ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 7

## **Επισήμανση**

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

## Εισαγωγή

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια των σπουδών μας στο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Δυτικής Ελλάδας και συγκεκριμένα, στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας. Το αντικείμενο αυτής της πτυχιακής εργασίας είναι ο τρόπος και ο χρόνος που οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα καλούνται να αντιμετωπίσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις απέναντι στο ελληνικό κράτος, μέσα σε ένα οικονομικό έτος. Ο λόγος που επιλέχθηκε το θέμα αυτό, σε συνεννόηση με τον επιβλέποντα καθηγητή μου, είναι το γεγονός ότι η έννοια της επιχειρηματικότητας στην σύγχρονη Ελλάδα αποτελεί μια παρεξηγημένη έννοια. Στο πλαίσιο της άρσης αυτής της παρεξηγημένης έννοιας, έρχεται αυτή η πτυχιακή εργασία να φωτίσει τις πτυχές από ένα σημαντικό θέμα, όπως αυτό της φορολόγησης των εταιρειών και να καταδείξει τον πολύπλοκο και σύνθετο τρόπο σύμφωνα με τον οποίο καλούνται οι σημερινές επιχειρήσεις να εκπληρώνουν κάθε έτος τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επομένως, ο σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να περιγράψει με έναν σαφή και αποτελεσματικό τρόπο το πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργούν φορολογικά οι επιχειρήσεις και να αναλύσει το ίδιο αυτό πλαίσιο που περιλαμβάνει μια πληθώρα νόμων, συμβουλευτικών εγκυκλίων και αλλαγών επί αλλαγών, οι οποίες έχουν γίνει ειδικά τα τελευταία χρόνια της οικονομικής κρίσης. Στόχο έχει αυτή η εργασία, όταν ο αναγνώστης φτάσει στο τέλος της, να είναι σε θέση να κατανοήσει τον αριθμό και τη σειρά με την οποία καλούνται οι επιχειρήσεις να εκπληρώνουν μέσα στο έτος τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η γενική μέθοδος που επιλέχθηκε προκειμένου να παρουσιαστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων περιλάμβανε τη μελέτη και την κατανόηση σε πρώτο βαθμό και την προσωπική αναπαραγωγή σε δεύτερο βαθμό, της πλειονότητας των νόμων και των εγκυκλίων που αποτελούν και συνθέτουν όλο το φορολογικό καθεστώς στην Ελλάδα. Σε δεύτερο βαθμό, έγινε προσπάθεια ανεύρεσης επεξηγηματικών και ερμηνευτικών άρθρων από καταξιωμένους Έλληνες επιστήμονες, λογιστές και φοροτεχνικούς, χωρίς την συνεισφορά των οποίων θα ήταν αδύνατη η αποκρυπτογράφηση αυτού του μεγάλου όγκου νομικών φορολογικών πληροφοριών.

Το πρώτο κεφάλαιο της πτυχιακής μου εργασίας αποτελεί ένα εισαγωγικό κεφάλαιο στο οποίο περιλαμβάνονται οι βασικές κατηγορίες των επιχειρήσεων, τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και ο τρόπος ίδρυσής τους. Στο δεύτερο κεφάλαιο λαμβάνει χώρα μια σχετικά αναλυτική παρουσίαση εκείνων των άρθρων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που αναφέρονται στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων και των ανθρώπων που τις διοικούν. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά οι φορολογικές υποχρεώσεις τόσο των προσωπικών, όσο και των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων και αποτελεί ίσως το πιο σημαντικό κεφάλαιο της παρούσας εργασίας. Το τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζει τις πολλές φορολογικές αλλαγές που έγιναν τα τελευταία δυο κυρίως χρόνια και προσπαθεί να περιλάβει όλες τις τελευταίες τροποποιήσεις. Είναι χαρακτηριστικό ότι φτάνει μέχρι τον Ιούνιο του 2016. Τέλος, το πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο αποτελείται από την εξαγωγή των βασικών συμπερασμάτων και την κατάθεση κάποιων προτάσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η κατάσταση στο φορολογικό τοπίο της χώρας. Η εργασία κλείνει με την παράθεση της σχετικής βιβλιογραφίας.

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία έχει ως αντικείμενο τον τρόπο με τον οποίο λαμβάνουν χώρα και τον χρόνο κατά τον οποίο εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Οι επιχειρήσεις χωρίζονται καταρχήν σε δυο μεγάλες κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει τις προσωπικές επιχειρήσεις (οι οποίες με τη σειρά τους χωρίζονται σε ατομικές, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες επιχειρήσεις) και σε κεφαλαιουχικές (οι οποίες με τη σειρά τους χωρίζονται σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και ανώνυμες εταιρείες). Ο προσδιορισμός των σημαντικότερων φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων στηρίζεται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ). Ο νόμος αυτός, μέσα από διαρκείς αναθεωρήσεις, βελτιώσεις και τροποποιήσεις, καθορίζει κατά άρθρο τον τρόπο και τον χρόνο κατά τον οποίο θα πρέπει οι επιχειρήσεις να καλύπτουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Οι σημαντικότερες φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων και των ανθρώπων που τις διοικούν είναι η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, που γίνονται συνήθως κατά τους εαρινούς και καλοκαιρινούς μήνες του ημερολογιακού έτους κάθε φορά και η κατάθεση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που καταβάλλεται 12 φορές το έτος για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο (μια φορά το μήνα) και 4 φορές το έτος για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τη απλογραφική μέθοδο (μία φορά το τρίμηνο).

Ωστόσο, η παρούσα εργασία θα κινδύνευε να χαρακτηριστεί ελλιπής αν δεν παρουσίαζε, έστω με συνοπτικό τρόπο τις πολλές και σημαντικές αλλαγές που έγιναν τα τελευταία χρόνια στο φορολογικό πλαίσιο της χώρας. Μια χαρακτηριστική περίπτωση αποτελεί μια σειρά από αλλαγές όπως η αύξηση του ποσοστού προκαταβολής φόρου που κατοχυρώθηκε για τα εισοδήματα του ενώ το 2016 εκτοξεύεται στο 100%, καθώς η κατάργηση μιας σειράς δαπανών που εξέπιπταν από τα φορολογούμενα έσοδα των εταιρειών.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

1. Ανάλυση των Επιχειρήσεων.....	8
1.1 Οι επιχειρήσεις και οι μορφές των επιχειρήσεων.....	8
1.2 Οι διακρίσεις των ιδιωτικών επιχειρήσεων.....	8
1.3 Η Νομική Μορφή των Επιχειρήσεων.....	10
1.3.1 Ατομική Επιχείρηση.....	11
1.3.2 Ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης.....	11
1.3.3 Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.).....	12
1.3.4 Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.).....	14
1.3.5 Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....	15
1.3.6 Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.).....	18
1.3.7 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.).....	21
1.4 Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.).....	22
2. Η Φορολόγηση των Επιχειρήσεων με τον Κ.Φ.Ε. ....	24
2.3 Διασαφήνιση ορισμών και εννοιών.....	29
3. Οι Φορολογικές Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων ....	33
3.1 Φορολογικές Υποχρεώσεις Προσωπικών Επιχειρήσεων ....	33
3.1.1 ΦΠΑ .....	33
3.1.2 Δήλωση Εισοδήματος Ν.....	35
3.1.3. Η Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων Απο Επιχειρηματική Δραστηριότητα, το έντυπο Ε3	36
3.2 Φορολογικές Υποχρεώσεις των Κεφαλαιουχικών Επιχειρήσεων.....	37
3.2.1 Οι Συγκεντρωτικές Καταστάσεις(ΜΥΦ) .....	37
3.2.2 Οι Φορολογικές υποχρεώσεις μιας Ι.Κ.Ε. ....	40
3.2.3 Οι Φορολογικές Υποχρεώσεις μίας Ανώνυμης Εταιρείας .....	41
3.3 Τέλος επιτηδεύματος.....	43
3.4 Τέλος παρεπιδημούντων.....	45
3.5 Υποβολή κατάστασης συμφωνητικών .....	46
4. Οι Φορολογικές και Ασφαλιστικές Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων.....	47
4.1 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ).....	47
4.2 Λοιπές Φορολογικές Υποχρεώσεις και αλλαγές μέσα στο 2016 .....	48
4.2.1 Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού.....	50
4.2.2 Κατάργηση Θεώρησης Βιβλίων .....	50
4.2.3 Κατάργηση Δελτίου Αποστολής.....	50
4.2.4 Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών και Εσόδων.....	50
4.2.5 Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών και Εξόδων .....	51
4.2.6 Ηλεκτρονικός Φάκελος Ελέγχου.....	51

4.3	Ασφαλιστικές Υποχρεώσεις Εργοδοτών.....	52
4.4	Υποβολή της Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης (ΑΠΔ): .....	54
4.4.1	Τύποι Α.Π.Δ. ....	55
4.4.2	Προθεσμία και Συχνότητα υποβολής Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης ( Α.Π.Δ.)	56
4.5	Εισφορά Αλληλεγγύης .....	57
5.	Συμπεράσματα – Προτάσεις.....	60
6.	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	62

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1:	Το έντυπο Φ2 της Περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ .....	34
Εικόνα 2:	Έντυπο Ν της Δήλωσης Εισοδήματος 2016 .....	36
Εικόνα 3:	Το Έντυπο Ε3 .....	37
Εικόνα 4:	Οι συντελεστές προκαταβολής του φόρου Εισοδήματος .....	61

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1:	Η διάκριση των επιχειρήσεων .....	8
Πίνακας 2:	Η διάκριση των Ιδιωτικών επιχειρήσεων .....	9
Πίνακας 3:	Τα βασικά μειονεκτήματα της ατομικής επιχείρησης .....	12
Πίνακας 4:	Τα μειονεκτήματα τους ετερόρυθμης εταιρείας .....	15
Πίνακας 5:	Τα χαρακτηριστικά της εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης .....	16
Πίνακας 6:	Τα χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας .....	19
Πίνακας 7:	Οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.....	25
Πίνακας 8:	Οι συντελεστές Φορολογικής Απόσβεσης Στοιχείων του Ενεργητικού της Επιχείρησης..	26
Πίνακας 9:	Υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα.....	29
Πίνακας 10:	Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου .....	31
Πίνακας 11:	Τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις .....	38
Πίνακας 12:	Ο τρόπος καταχώρησης των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων .....	38
Πίνακας 13:	Οι Βασικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	41
Πίνακας 14:	Η φορολογία των Κεφαλαιουχικών εταιρειών αναφορικά με την διανομή των κερδών τους.....	43
Πίνακας 15:	Τα στοιχεία για τα οποία δεν απαιτείται να περιληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των πελατών και των προμηθευτών .....	51
Πίνακας 16:	Τα απαραίτητα στοιχεία του Ηλεκτρονικού Φακέλου της Επιχείρησης .....	52
Πίνακας 17:	Συντελεστές υπολογισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης .....	57

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

A.E. = Ανώνυμη Εταιρεία  
A.Π.Δ. = Αναλυτική Περιοδική Δήλωση  
A.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου  
Γ.Γ.Δ.Ε. = Γενική Γραμματεία Δημοσίων Έργων  
Γ.Ε.ΜΗ. = Γενικό Εμπορικό Μητρώο  
Γ.Σ. = Γενική Συνέλευση  
ΔΕΗ= Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού  
Δ.ΗΛΕ.Δ.= Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης  
ΔΟΥ = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία  
Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο  
Ε.Β.Ε.Α. = Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών  
Ε.Β.Κ.Ν.Π. = Ειδικό Βιβλίο Καταχώρησης Νεοπροσλαμβανομένου Προσωπικού  
Ε.Γ.Λ.Σ. = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο  
Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη Εταιρεία  
Ε.Ε.= Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ε.Ε.Τ.Α. = Ενιαίο Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης  
Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. = Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτημένων Δομημένων Επιφανειών  
Ε.Κ.Α.Σ = Επίδομα Κοινωνικής Αλληλεγγύης Συνταξιούχων  
Ε.Λ.Π.= Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα  
Ε.Ο.Π.Υ.Υ. = Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας  
Ε.Ο.Χ. = Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος  
Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης  
Ε.Σ.Ε.Ε. = Ελληνική Συνομοσπονδία Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας  
ΕΤΕΑΜ / Ε.Τ.Α.Μ. = Ενιαίο Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης Μισθωτών  
Ε.Υ.Δ.Α.Π = Εταιρεία Ύδρευσης και Αποχεύσεως Πρωτεύουσας  
Ι.Κ.Α = Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων  
Ι.Κ.Ε. = Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία  
Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων  
Κ.Φ.Α.Σ. = Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών  
Κ.Φ.Ε. = Κώδικας φορολογίας Εισοδήματος  
ΜΥΦ = Μηνιαία Κατάσταση Πελατών Προμηθευτών και Συναλλαγών  
Ν.Π.ΙΔ. = Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου  
Ο.Α.Ε.Δ. = Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού  
Ο.Α.Ε.Ε. = Οργανισμός Ασφάλισης Ελεύθερων Επαγγελματιών  
Ο.Γ.Α. = Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων  
Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία  
Ο.Τ.Α. = Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης  
ΣΕΠΕ = Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας  
Τ.Ν. = Ταμείο Νομικών  
Τ. Π. Δ. = Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων  
Τ.Σ. = Τακτική Συνέλευση  
Υ.Ε.Κ.Α. = Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων  
Υ.Μ.Σ = Υπηρεσία Μιας Στάσης  
Φ.Μ.Υ. = Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών  
Φ.Π.Α = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

# 1. Ανάλυση των Επιχειρήσεων

## 1.1 Οι επιχειρήσεις και οι μορφές των επιχειρήσεων

Η έννοια της επιχείρησης περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δράσεις που πραγματοποιούν οι άνθρωποι προκειμένου να μετατρέψουν τους παραγωγικούς συντελεστές σε χρήσιμα αγαθά και υπηρεσίες για τους ανθρώπους. Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία, «επιχείρηση ονομάζεται η αυτοτελής οικονομική οντότητα, που με μία σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, συνδυάζει τους παραγωγικούς συντελεστές με σκοπό την μεγιστοποίηση του κέρδους, το οποίο προορίζεται να περιέλθει στην ατομική περιουσία του φορέα (ή φορέων της), που λέγεται επιχειρηματίας»<sup>1</sup>

Με τον τρόπο που κατηγοριοποιούνται οι διάφορες επιχειρήσεις, αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχει πληθώρα κατατάξεων, ανάλογα με την κατεύθυνση που θα δοθεί στον τρόπο κατηγοριοποίησής τους. Έτσι, στον επόμενο πίνακα δίνεται μια πρώτη κατηγοριοποίηση.

**Πίνακας 1: Η διάκριση των επιχειρήσεων**

<b>Βασική Αιτία</b>	<b>Είδη</b>
<i>Ο επιδιωκόμενος σκοπός</i>	1. Επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα  2. Κερδοσκοπικές επιχειρήσεις
<i>Η νομική μορφή</i>	1. Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.)  2. Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.)
<i>Ο ιδρυτής ή ο ιδιοκτήτης</i>	1. Ιδιωτικές επιχειρήσεις  2. Δημόσιες επιχειρήσεις  3. Μικτές επιχειρήσεις

Πηγή: Λαζαρίδης και Παπαδόπουλος (2006)

## 1.2 Οι διακρίσεις των ιδιωτικών επιχειρήσεων

Είναι, ωστόσο, προφανές, ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων αποτελείται

---

<sup>1</sup> Λαζαρίδης Γ. & Παπαδόπουλος Δ. (2006), *Χρηματοοικονομική διοίκηση*, τόμος Β', Θεσσαλονίκη.



από ιδιωτικές επιχειρήσεις, καθώς αυτές είναι ο κινητήριος μοχλός της οικονομικής ανάπτυξης. Έτσι, είναι απαραίτητο να γίνει ειδική αναφορά στα είδη των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Η διάκριση αυτή παρουσιάζεται στον επόμενο πίνακα, όπως αυτός προκύπτει από το βιβλίο των καθηγητών Λαζαρίδη και Παπαδόπουλου με τίτλο «Χρηματοοικονομική Διοίκηση» που εκδόθηκε το 2006.

**Πίνακας 2: Η διάκριση των Ιδιωτικών επιχειρήσεων**

<b>Βασική Αιτία</b>	<b>Είδη</b>
<i><b>Το αντικείμενο της δράσης</b></i>	Επιχειρήσεις Πρωτογενούς τομέα (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ.)
	Επιχειρήσεις Δευτερογενούς τομέα (βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα σε μεταποιητικές επιχειρήσεις)
	Επιχειρήσεις Τριτογενούς τομέα (εμπορικές ή εμπορευματικές επιχειρήσεις, χρηματοδοτικά ιδρύματα)
	Επιχειρήσεις μικτού περιεχομένου δράσης
<i><b>Μέγεθος</b></i>	<b>Πολύ μικρή επιχείρηση</b> , η επιχείρηση, δηλαδή η οποία απασχολεί λιγότερους από 10 εργαζομένους και της οποίας ο κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια ευρώ
	<b>Μικρή επιχείρηση</b> , η επιχείρηση, δηλαδή η οποία απασχολεί λιγότερους από 50 εργαζομένους και της οποίας ο κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 10 εκατομμύρια ευρώ
	<b>Μεσαία Επιχείρηση</b> , η επιχείρηση, δηλαδή η οποία απασχολεί λιγότερους από 250 εργαζομένους και της οποίας ο κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 50 εκατομμύρια ευρώ

	<b>Μεγάλη επιχείρηση</b> , η επιχείρηση, δηλαδή η οποία απασχολεί περισσότερους από 250 εργαζομένους και της οποίας ο κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού υπερβαίνει τα 50 εκατομμύρια ευρώ
<i><b>Η νομική μορφή</b></i>	Η νομική μορφή
	Ομόρρυθμη
	Ετερόρρυθμη επιχείρηση
	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
	Ανώνυμη Εταιρία

Πηγή: Λαζαρίδης και Παπαδόπουλος (2006)

### 1.3 Η Νομική Μορφή των Επιχειρήσεων

Συνεπώς, μία από τις πρώτες αποφάσεις που πρέπει να παρθούν για την ίδρυση μίας επιχείρησης, είναι η επιλογή νομικής μορφής. Η επιλογή για τη σύσταση εταιρείας είναι δύσκολη γι' αυτό είναι χρήσιμο να γνωρίζουμε τα παρακάτω:

- ◆ Το είδος της επιχείρησης που θέλουμε να ανοίξουμε, παίζει σημαντικό ρόλο στην επιλογή νομικής μορφής. Υπάρχουν κάποιες περιπτώσεις επιχειρήσεων που λειτουργούν μόνο ως ατομικές ή κάποιες άλλες που είναι αποκλειστικά συμμετοχικής μορφής.
- ◆ Το ρίσκο που είμαστε διατεθειμένοι να πάρουμε μπορεί να επηρεάσει την επιλογή της νομικής μορφής. Αν δεν θέλουμε να ρισκάρουμε τα κεφάλαιά μας συνίσταται η σύσταση εταιρείας με μορφή Ε.Π.Ε. (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης) ή Α.Ε. (Ανώνυμη Εταιρεία).
- ◆ Οι άνθρωποι με τους οποίους σκοπεύουμε να συνεργαστούμε μπορεί να επηρεάσουν την απόφασή μας. Επί παραδείγματι, υπάρχουν άνθρωποι που επιθυμούν να συνεργάζονται με εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και είναι δύσπιστοι ως προς τις άλλες μορφές εταιρειών, π.χ. προσωπικές εταιρείες.
- ◆ Οι φορολογικές επιβαρύνσεις ή ελαφρύνσεις μπορεί να αποτελέσουν καθοριστικό παράγοντα για την επιλογή μας. Συγκεκριμένα, είδη ευνοϊκής μεταχείρισης αφορούν μόνο τις Α.Ε. (Ανώνυμες Εταιρείες) ή τις Ε.Π.Ε. (Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης).

Αυτά είναι κάποια από τα κριτήρια, βάσει των οποίων υπάρχει δυνατότητα για την επιλογή νομικής μορφής και τη σύσταση μίας εταιρείας, όμως χρήσιμο θα ήταν να ζητηθεί και επαγγελματική βοήθεια συμβούλου πριν παρθεί η τελική απόφαση. Βεβαίως, η νομική

μορφή της επιχείρησης που επιλέξαμε, δεν μας δεσμεύει επ' αόριστο. Μπορούμε στο μέλλον να αλλάξουμε νομική μορφή, ακολουθώντας τις κατάλληλες διαδικασίες, σε περίπτωση που αυτό μας συμφέρει περισσότερο.<sup>2</sup>

### **1.3.1 Ατομική Επιχείρηση**

Η ατομική επιχείρηση είναι η πιο παλιά, η πιο απλή και η πιο διαδεδομένη μορφή επιχείρησης, καθώς ο τρόπος και οι προϋποθέσεις για την ίδρυσή της είναι εξαιρετικά απλός. Η ατομική επιχείρηση ιδρύεται και διοικείται από ένα άτομο. Το άτομο αυτό λειτουργεί τόσο ως ιδιοκτήτης και διοικητής, πράγμα που σημαίνει που φέρει ακέραια την ευθύνη για όλες τις επιχειρηματικές αποφάσεις της επιχείρησης του, όσο και ως εργαζόμενος, καθώς τις περισσότερες φορές δεν διαθέτει κάποιο άλλο υπαλληλικό προσωπικό.

### **1.3.2 Ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης**

Για την ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης, αρχικά θα πρέπει να βρεθεί ένας χώρος εγκατάστασης στον οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση που θα είναι και η έδρα της. Για το χώρο αυτό χρειάζεται να υπάρχει είτε συμβόλαιο ιδιοκτησίας ακινήτου σε περίπτωση που πρόκειται για ιδιόκτητο χώρο, είτε μισθωτήριο, είτε παραχωρητήριο. Στη συνέχεια χρειάζεται να γίνει εγγραφή για ασφάλιση στο Υποχρεωτικό Ασφαλιστικό Ταμείο (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών - Ο.Α.Ε.Ε.), όπως επίσης και στο αντίστοιχο επιμελητήριο (Επαγγελματικό, Βιοτεχνικό, Εμπορικό, Βιομηχανικό) για κατοχύρωση του Διακριτικού Τίτλου που επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί στην επιχείρηση.

Τέλος, θα πρέπει να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής της επιχείρησης, για την έναρξη επαγγέλματος και την έκδοση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.).

Η ίδρυση της Ατομικής Επιχείρησης δεν υπάγεται στην διαδικασία των υπηρεσιών Μιας Στάσης (ΥΜΣ) και αυτό σημαίνει πως όλη η διαδικασία ίδρυσης γίνεται κατά τόπους ΔΟΥ και στις τοπικές υπηρεσίες του οικείου Επιμελητηρίου. Η εγγραφή ολοκληρώνεται την επόμενη μέρα από την κατάθεση των δικαιολογητικών και αφού γίνει ο έλεγχος αυτών. Η καταχώρηση της επωνυμίας και του Διακριτικού Τίτλου της εταιρείας ολοκληρώνεται όταν πληρωθούν οι οφειλόμενες συνδρομές και γίνει η καταχώρηση στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο- ΓΕΜΗ.

#### **1.3.2.1 Τα πλεονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης**

Παρακάτω παρατίθενται τα βασικά πλεονεκτήματα της ατομικής επιχείρησης:

- Είναι μια ευέλικτη και απλή μορφή επιχείρησης διότι δεν απαιτούνται από το νόμο

---

<sup>2</sup>[http://www.moneypedia.gr/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B6%CE%B7%CF%84%CE%B7%CF%83%CE%B7.asp?searchtext=%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%B7+%CE%BC%CE%BF%CF%81%CF%86%CE%B7+%CE%B5%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81%CE%B7%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD\\*&searchmode=AnyWord](http://www.moneypedia.gr/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B6%CE%B7%CF%84%CE%B7%CF%83%CE%B7.asp?searchtext=%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%B7+%CE%BC%CE%BF%CF%81%CF%86%CE%B7+%CE%B5%CF%80%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81%CE%B7%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD*&searchmode=AnyWord)

ιδιαίτερες προϋποθέσεις για τη σύστασή της.

- Η ανάπτυξη και η εξέλιξη της ατομικής επιχείρησης, εξαρτάται αποκλειστικά και μόνο από τις γνώσεις και δεξιότητες του επιχειρηματία.
- Δεν απαιτείται σημαντικό κεφάλαιο για την ίδρυση της επιχείρησης.
- Δεν απαιτείται δημόσια πληροφόρηση, δηλαδή να δημοσιεύονται λογιστικές καταστάσεις.

### 1.3.2.2 Τα μειονεκτήματα της Ατομικής Επιχείρησης

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται τα βασικά μειονεκτήματα της ατομικής επιχείρησης.

**Πίνακας 3: Τα βασικά μειονεκτήματα της ατομικής επιχείρησης**

1. Έχει πολύ περιορισμένες οικονομικές δυνατότητες, γιατί έχει λίγα διαθέσιμα κεφάλαια για να αντιμετωπίσει τον ανταγωνισμό και περιορισμένες δυνατότητες ανάπτυξης.
2. Δεν έχει καμία προστασία σε περίπτωση αποτυχίας και αυτό σημαίνει ότι όλη η προσωπική περιουσία του επιχειρηματία θα διατεθεί για να πληρωθούν οι υποχρεώσεις της και όλες οι νομικές ευθύνες θα βαρύνουν τον επιχειρηματία.
3. Η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, εξαρτάται άμεσα, από την οικονομική κατάσταση του επιχειρηματία.

Πηγή: Λαζαρίδης και Παπαδόπουλος (2006)

### 1.3.3 Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

Η ομόρρυθμη εταιρεία συστήνεται από δυο τουλάχιστον εταίρους, οι οποίοι μπορούν να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το 18<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους. Οι εταίροι συνεισφέρουν στην νεοσύστατη εταιρεία, όσο κεφάλαιο θέλουν, χωρίς να υποχρεώνονται από το νόμο για κάποιο συγκεκριμένο ύψος κεφαλαίου εισόδου.

Η επισημοποίηση της συνεργασίας πραγματοποιείται με την υπογραφή του κατάλληλου νομικού εγγράφου, που λέγεται καταστατικό και απαιτεί την παρουσία συμβολαιογράφου. Το καταστατικό πρέπει από τον νόμο να έχει ένα ελάχιστο περιεχόμενο, δηλαδή να περιέχει το όνομα και την κατοικία των εταίρων, την εταιρική επωνυμία, το όνομα των διαχειριστών, την διάρκεια της εταιρείας, τον εταιρικό σκοπό. Η σύσταση του καταστατικού προδιαγράφει όλα τα θέματα που αφορούν τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων, στην διοίκηση της εταιρείας, σε θέματα που αφορούν την διάρκεια ζωής της και την λήξη της.

Μια βασική διαφορά της ομόρρυθμης εταιρείας σε σχέση με τις άλλες νομικές μορφές των εταιρειών, είναι το γεγονός ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απέναντι στις υποχρεώσεις της εταιρείας σε ποσοστό ίσο με το μέγεθος της προσωπικής τους περιουσίας και όχι μέχρι το βαθμό συμμετοχής τους σε αυτήν. Η διοίκησή της ανήκει στους ίδιους τους εταίρους και οι αποφάσεις λαμβάνονται ομόφωνα.

### **1.3.3.1 Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ο.Ε.**

- Οι εταίροι είναι αλληλέγγυα υπεύθυνοι με όλη τους την περιουσία για τη δραστηριότητα και τα χρέη της εταιρείας.
- Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου.
- Η επωνυμία της εταιρείας σχηματίζεται από τα ονόματα ενός ή όλων των εταίρων.
- Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη των εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας.
- Η ομόρρυθμη εταιρεία δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την ίδρυση της, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.
- Οι ιδιοκτήτες της Ο.Ε. πρέπει να είναι ελεύθεροι επαγγελματίες, δεν είναι δυνατόν να εμφανίζονται ως υπάλληλοι της εταιρείας, και είναι ασφαλισμένοι στον Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών).
- Η είσπραξη οποιασδήποτε αμοιβής τους από την εταιρεία τους γίνεται με την έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών, που υποχρεούνται να διαθέτουν.

### **1.3.3.2 Ίδρυση της Ο.Ε.**

Η σύσταση της Ο.Ε. γίνεται στο Εμπορικό Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών (ΕΒΕΑ) και πιο συγκεκριμένα στην ΥΜΣ. Οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν χωρίζονται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο περιλαμβάνονται όλες οι ενέργειες που πρέπει να γίνουν από τους εταίρους πριν μεταβούν στην ΥΜΣ και είναι οι εξής:

1. Σύνταξη καταστατικού εταιρείας. Δεν είναι απαραίτητο να είναι συμβολαιογραφικό έγγραφο αλλά αρκεί να είναι ένα ιδιωτικό συμφωνητικό που θα υπογραφεί από όλους τους εταίρους.
2. Ανεύρεση χώρου στον οποίο θα στεγάζεται η εταιρεία.
3. Φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα που να δηλώνει ότι δεν έχουν καμία οφειλή οι εταίροι προς το δημόσιο.
4. Ορισμός νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας για να ολοκληρώσει τις διαδικασίες σύστασης.

Στο δεύτερο και τελευταίο στάδιο περιλαμβάνεται η σύσταση και η εγγραφή της εταιρείας στο ΓΕΜΗ, με την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών στην ΥΜΣ. Όταν η ΥΜΣ παραλάβει και ελέγξει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, προβαίνει σε προέλεγχο επωνυμίας και διακριτικού τίτλου, χορηγεί ΑΦΜ στους ιδρυτές της εταιρείας και καταχωρεί τα στοιχεία της στο ΓΕΜΗ.

### **1.3.3.3 Τα πλεονεκτήματα της Ο.Ε.**

- Χαμηλά έξοδα σύστασης
- Η μη ύπαρξη ελάχιστου αρχικού εταιρικού κεφαλαίου
- Δεν απαιτείται η τήρηση πολύπλοκων βιβλίων.
- Όλοι οι εταίροι είναι συνυπεύθυνοι.
- Έχει σχετικά χαμηλό συντελεστή φορολόγησης.
- Επειδή όλοι οι εταίροι έχουν ισότιμα ευθύνη, η πιστοληπτική ικανότητα είναι αρκετά υψηλή.

### **1.3.3.4 Τα μειονεκτήματα της Ο.Ε.**

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

## **1.3.4 Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)**

Η ετερόρρυθμη εταιρεία συστήνεται από δυο τουλάχιστον εταίρους, οι οποίοι συνεισφέρουν στην νεοσύστατη εταιρία, όσο κεφάλαιο θέλουν, χωρίς να υποχρεώνονται από το νόμο για κάποιο συγκεκριμένο ύψος κεφαλαίου εισόδου και ευθύνονται και αυτοί, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση της ομόρρυθμης εταιρείας, σε απόλυτο βαθμό για της υποχρεώσεις της εταιρείας. Για το λόγο αυτό, αυτοί οι εταίροι ονομάζονται ομόρρυθμοι εταίροι. Η βασική διαφορά της ετερόρρυθμης εταιρίας σε σχέση με την ομόρρυθμη, έγκειται στο γεγονός ότι στη σύστασή της συμμετέχουν και άλλοι εταίροι, που λέγονται ετερόρρυθμοι εταίροι. Οι εταίροι αυτοί, ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας, μόνο στο βαθμό που συμμετέχουν στην εταιρεία, με το ύψος του κεφαλαίου που αυτοί επιθυμούν ή έχουν συμφωνήσει με τους άλλους εταίρους.

Σύμφωνα με τα άρθρα 24-28 και 47-50 του Εμπορικού Νόμου, διακρίνονται δύο είδη ετερόρρυθμων εταιρειών: η απλή ετερόρρυθμη και η κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών εταιρικών τύπων είναι ότι στην απλή (ετερόρρυθμη) τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων (που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους) είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία, τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων παρίστανται με μετοχικούς τίτλους (όπως στην Α.Ε.), που μπορούν ελεύθερα να μεταβιβαστούν.

### **1.3.4.1 Η Ίδρυση της Ε.Ε.**

Προκειμένου να γίνει η ίδρυση μιας ετερόρρυθμης εταιρείας, πρέπει κανείς να

ακολουθήσει τα ίδια βήματα που περιγράφονται στην παραπάνω παράγραφο για την ίδρυση της ομόρρυθμης εταιρείας.

### 1.3.4.2 Τα πλεονεκτήματα της Ε.Ε.

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

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

### 1.3.4.3 Τα μειονεκτήματα της Ε.Ε.

Τα μειονεκτήματα της ετερόρρυθμης εταιρείας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 4: Τα μειονεκτήματα τους ετερόρρυθμης εταιρείας**

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

### 1.3.5 Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η Ε.Π.Ε. είναι ένας ενδιάμεσος τύπος εταιρείας ανάμεσα σε προσωπικού τύπου εταιρείες δηλαδή τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., και της Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.). Συνήθως οι Ε.Π.Ε. είναι εμπορικές εταιρείες που απαιτούν πολύ μικρό κεφάλαιο για την σύστασή τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι η νομική μορφή της Ε.Π.Ε. καθιερώθηκε στην Ελλάδα το 1955 και το βασικό της χαρακτηριστικό και στοιχείο διαφοροποίησης της εν λόγω εταιρείας, από τις άλλες δυο μορφές εταιρειών που ήδη αναλύθηκαν, είναι η δυνατότητα που παρέχει στους ιδρυτές της να συμμετέχουν στις υποχρεώσεις της εταιρείας, μόνο στο βαθμό που συμμετέχουν στο κεφάλαιο της εταιρείας. Η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης διοικείται από τη γενική συνέλευση των εταίρων. Η διαχείριση της εταιρείας ανήκει κατ' αρχήν σε όλους τους εταίρους, αλλά οπωσδήποτε υπάρχει η δυνατότητα να διοριστούν διαχειριστές, ή διαχειριστής που να είναι εταίρος ή όχι.

#### 1.3.5.1 Τα βασικά Χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται με συντομία τα βασικά χαρακτηριστικά της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης:

**Πίνακας 5: Τα χαρακτηριστικά της εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης**

1. Αποτελεί νομικό πρόσωπο και κατά το άρθρο 3 του Ν.3190/1955 είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση.
2. Το κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τα οποία ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις «μερίδες συμμετοχής», με αξία τουλάχιστον 30,00€ το καθένα.
3. Οι όροι δημοσιότητας είναι συγκεκριμένοι, , κατά την ίδρυση, αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της,
4. Έχει ορισμένη διάρκεια
5. Κάθε συνιδιοκτήτης Ε.Π.Ε. είναι ελεύθερος επαγγελματίας και έχει την υποχρέωση να είναι ασφαλισμένος στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών)
6. Οι ιδιοκτήτες της Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας τους.
7. Ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε., διοικεί την εταιρεία σαν να είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης καθώς επίσης έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρείας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του.

Πηγή: ΕΣΣΕ

### 1.3.5.2 Ίδρυση της Ε.Π.Ε.

Για την ίδρυση μιας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, πρέπει κανείς να ακολουθήσει περίπου τα ίδια βήματα που περιγράφονται στην παράγραφο για την ίδρυση της ομόρρυθμης εταιρείας όπως επίσης και της ετερόρρυθμης. Επειδή τα τελευταία χρόνια οι ενάρξεις των εταιρειών γίνονται από το ΓΕΜΗ αποκλειστικά και από την Υπηρεσία μιας Στάσης (ΥΜΣ), οι επιχειρηματίες θα πρέπει να ακολουθούν τα παρακάτω βήματα:

Αρχικά, πριν επισκεφθούν την Υπηρεσία Μιας Στάσης θα πρέπει να έχει γίνει:

1. σύνταξη του καταστατικού της εταιρείας το οποίο θα αναφέρει την έδρα, το σκοπό, την διάρκεια, την εταιρική επωνυμία και το αρχικό κεφάλαιο της εταιρείας.
2. Να δηλωθεί η επαγγελματική έδρα της εταιρείας ο χώρος δηλαδή που θα στεγάζεται η επιχείρηση.
3. Να υπάρχει φορολογική ενημερότητα των εταίρων, η οποία δηλώνει πως δεν υπάρχουν οφειλές προς το δημόσιο.
4. Να οριστεί το όνομα του νόμιμου εκπροσώπου, ο οποίος θα αναλάβει να ολοκληρώσει τις διαδικασίες σύστασης της εταιρείας.

Στην συνέχεια θα πρέπει να γίνει:

1. Αίτηση στο επιμελητήριο του αντικειμένου της εταιρείας και να γίνει



- προέγκριση της επωνυμίας.
2. Καταβολή του Γραμματίου προείσπραξης στον δικηγορικό σύλλογο.
  3. Προσκόμιση του καταστατικού στο αρμόδιο Επιμελητήριο και θεώρησή του από το ταμείο νομικών (ΤΝ) και από το Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων (ΤΠΔ).
  4. Κατάθεση των απαραίτητων εγγράφων στο Πρωτοδικείο που ανήκει η έδρα της εταιρείας. Από το Πρωτοδικείο θα γίνει και η δημοσίευση της πράξης ίδρυσης της εταιρείας.
  5. Εγγραφή της εταιρείας στο αντίστοιχο Επιμελητήριο
  6. Καταχώρηση στο ΓΕΜΗ από την ΥΜΣ ηλεκτρονικά, το οποίο χορηγεί τον αριθμό Γ.Ε.ΜΗ και επιστρέφεται μαζί με τον Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης.
  7. Δημοσίευση της εταιρείας στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης και στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.
  8. Διαβιβάζονται τα σχετικά έντυπα στο Υπουργείο Οικονομικών και αποδίδεται ο Α.Φ.Μ. της εταιρείας.

### **1.3.5.3 Το Εταιρικό Κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.**

Σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 4111/2013, το κεφάλαιο της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης δεν επιτρέπεται να είναι κατώτερο των 2.400€ καταβεβλημένο κατά την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης. Τουλάχιστον το μισό ποσό θα έπρεπε να είχε καταβληθεί με μετρητά. Μετά την 31<sup>η</sup> Μαΐου 2013 έγινε τροποποίηση του Ν. 4156/2013 και το κεφάλαιο της ΕΠΕ καθορίζεται από τους εταίρους χωρίς περιορισμό, με αποτέλεσμα να καταργηθεί κάθε διάταξη περί ελάχιστου καταβεβλημένου κεφαλαίου.

Κάθε εταίρος μετέχει στην εταιρεία μόνο με μία μερίδα συμμετοχής και με περισσότερα εταιρικά μερίδια, τα οποία αποτελούν την μερίδα συμμετοχής του, σε περίπτωση που η εισφορά του είναι πολλαπλάσια του ελάχιστου ποσού της μερίδας συμμετοχής σύμφωνα με το καταστατικό.

Επομένως, για κάθε τροποποίηση των εταιρικών μεριδίων, απαιτείται και η αντίστοιχη τροποποίηση του καταστατικού, η οποία δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

### **1.3.5.4 Τα πλεονεκτήματα της Ε.Π.Ε.**

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

### **1.3.5.5 Τα μειονεκτήματα της Ε.Π.Ε.**

- Απαιτείται να τηρούνται οι όροι δημοσιότητας (δημοσίευση λογιστικών καταστάσεων) κατά την ίδρυση και καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της.
- Υπόκειται σε αυστηρές νομικές, λειτουργικές και φορολογικές διατυπώσεις.

- Η φορολογία επί των κερδών είναι σχετικά υψηλή.
- Έχει διπλογραφικά βιβλία Γ' κατηγορίας

### 1.3.5.6 Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, είναι εκείνη που μπορεί να ιδρυθεί ή να εξαγοραστεί από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό. Κανένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν επιτρέπεται να είναι μοναδικός εταίρος, σε περισσότερες από μία μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε.<sup>3</sup>. Αυτό συνεπάγεται ότι μία μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. δεν έχει το δικαίωμα να ιδρύσει ή να εξαγοράσει εξ' ολοκλήρου, άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Επίσης στην μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., ισχύουν οι ίδιες διατάξεις που ισχύουν και στην Ε.Π.Ε., με δυο σημαντικές διαφορές:

- Πρώτη διαφορά είναι ότι στην επωνυμία της είναι απαραίτητο να συμπεριλαμβάνονται ολογράφως οι λέξεις «Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης»<sup>4</sup>.
- Η δεύτερη διαφορά αφορά τη λειτουργία της Συνέλευσης των Εταίρων, στην οποία παρίσταται υποχρεωτικά συμβολαιογράφος της έδρας της εταιρείας, ο οποίος υποχρεούται να προσυπογράψει αυθημερόν τα πρακτικά της<sup>5</sup>.

### 1.3.6 Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε)

Η πιο σημαντική εταιρεία ονομάζεται Ανώνυμη Εταιρεία και η συμβολή της στην οικονομική ανάπτυξη είναι τεράστια. Έχει πολλές και ουσιώδεις διαφορές με τις άλλες νομικές μορφές οργάνωσης των εταιρειών που προηγήθηκαν. Το βασικό της χαρακτηριστικό είναι ότι το κεφάλαιο της εταιρείας είναι χωρισμένο σε μετοχές οι οποίες είναι ανώνυμες (έτσι προκύπτει και το όνομα) και μπορούν να μεταβιβαστούν από άτομο σε άτομο. Τα άτομα που κατέχουν το κεφάλαιο της εταιρείας με την μορφή μετοχών, απαρτίζουν το μετοχικό συμβούλιο της εταιρείας, το οποίο με τη σειρά του ορίζει το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, το οποίο είναι υπεύθυνο για την άσκηση της διοίκησης της εταιρείας. Ως προς τις ευθύνες απέναντι στις ζημιές της εταιρείας, ο κάθε μέτοχος είναι υπεύθυνος μόνο ως προς το ποσό που έχει καταβάλει προκειμένου να αγοράσει τις μετοχές που έχει στην κατοχή του.

Για την ίδρυσή της Α.Ε. απαιτείται ελάχιστο όριο κεφαλαίου 24.000,00€<sup>6</sup> και οι όροι δημοσιότητας που πρέπει να τηρούνται τόσο κατά την ίδρυση όσο και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της είναι ιδιαίτερα αυστηροί. Οι αποφάσεις λαμβάνονται κατά πλειοψηφία και υπάρχουν δύο όργανα που βοηθούν τη λειτουργία της, η Γ.Σ. (Γενική Συνέλευση) και το Δ.Σ. (Διοικητικό Συμβούλιο).

<sup>3</sup> Άρθρο 43α παράγραφος 2 του Ν. 3190/1955

<sup>4</sup> Άρθρο 43α παράγραφος 1 του Ν. 3190/1955

<sup>5</sup> Άρθρο 43α παράγραφος 3 του Ν. 3190/1955.

<sup>6</sup> Στις 12.12.2012 η Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου, που κυρώθηκε με το άρθρο 48 του Ν. 4111/2013, ορίζει, ότι το κεφάλαιο της εταιρείας δεν δύναται να είναι κατώτερο των 24.000,00€ από 60.000,00€

### 1.3.6.1 Τα βασικά χαρακτηριστικά της Α.Ε.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται με συντομία τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρίας:

**Πίνακας 6: Τα χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρίας**

1. Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της
2. Οι μέτοχοι συμμετέχουν στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτουν
3. Στη Γενική Συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του
4. Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της
5. Η μεγάλη «διάρκεια ζωής» της, που είναι συνήθως 50 έτη
6. Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μίας Α.Ε. μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας δηλαδή ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α. – Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

### 1.3.6.2 Η Ίδρυση της Α.Ε

Προκειμένου να γίνει η ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρείας απαιτούνται περισσότερα και πιο απαιτητικά βήματα από ότι στις άλλες νομικές μορφές εταιρειών. Συγκεκριμένα, απαιτούνται να γίνουν τα παρακάτω:

1. Αίτηση στο Επιμελητήριο του αντικειμένου της εταιρείας
2. Προέγκριση (από το επιμελητήριο) της επωνυμίας της εταιρείας
3. Σύνταξη του καταστατικού της εταιρείας (από δικηγόρο)
4. Έγκριση από την αρμόδια νομαρχία
5. Προσκόμιση του καταστατικού στο αρμόδιο Επιμελητήριο
6. Κατάθεση στο ΤΝ (Ταμείο Νομικών) το 0,5% του κεφαλαίου της εταιρείας
7. Κατάθεση συγκεκριμένου ποσού στην Επιτροπή Ανταγωνισμού
8. Δημοσίευση της εταιρείας στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης και στο τεύχος ΑΕ

και Ε.Π.Ε.

9. Έναρξη εργασιών στην αρμόδια ΦΑΕ/ ΦΑΒΕ.

### **1.3.6.3 Τα όργανα της Α.Ε**

Τα δυο πιο σημαντικά όργανα λειτουργίας της Ανώνυμης Εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.) και το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.). Η πρώτη είναι πιο σημαντική με την έννοια ότι επικυρώνει τις αποφάσεις του Δ.Σ. Οι συμμετέχοντες στην Γενική Συνέλευση είναι οι μέτοχοι της εταιρείας.

Κατά την Γενική Συνέλευση, οι μέτοχοι που είναι και τα μέλη της αποφασίζουν με ψηφοφορία κρίσιμα θέματα που αφορούν στη λειτουργία της εταιρείας, αλλά και για σοβαρά θέματα, όπως η αλλαγή του καταστατικού της εταιρείας. Σημειώνεται, ότι κάθε ψήφος αντιπροσωπεύει μια μετοχή. Τέλος, υπάρχει δυνατότητα να διοργανωθεί και Έκτακτη Γενική Συνέλευση, προκειμένου να αντιμετωπιστούν μη προγραμματισμένα σοβαρά θέματα της εταιρείας.

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

### **1.3.6.4 Τα πλεονεκτήματα της Α.Ε.**

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

### **1.3.6.5 Τα μειονεκτήματα της Α.Ε.**

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

### 1.3.7 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε)

Τα χαρακτηριστικά της νέας εταιρικής μορφής, δηλαδή της Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία), είναι μία ενδιάμεση κατάσταση εταιρικής δράσης, η οποία λειτουργεί ως ο ενδιάμεσος κρίκος των μεγάλων και μικρών εταιρειών.

Η Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία) έχει νομική προσωπικότητα και εταιρική ιδιότητα, ασχέτως αν ο σκοπός της είναι ή όχι εμπορικός. Οι εταίροι δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρείας, ωστόσο, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Ν. 4072/2012, όπου προβλέπονται εγγυητικές εισφορές. Η Ι.Κ.Ε. μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπη, ή να καταστεί στη συνέχεια μονοπρόσωπη, μετά από την αποχώρηση εταίρου ή εταίρων. Το ελάχιστο κεφάλαιο είναι ένα ευρώ, το οποίο φυσικά μπορεί να διαφοροποιείται, ή να ενισχύεται από τρία είδη εισφορών:

- 1<sup>ο</sup> τις κεφαλαιακές εισφορές,
- 2<sup>ο</sup> τις εκτός κεφαλαίου εισφορές και
- 3<sup>ο</sup> τις εγγυητικές εισφορές.

Στην Ι.Κ.Ε. υπάρχει το εταιρικό μερίδιο, όπως και στην Ε.Π.Ε., που αντιπροσωπεύει την συμμετοχή του εταίρου. Τέλος, πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι οι εταίροι μη διαχειριστές δεν υπάγονται υποχρεωτικά σε Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης (Ο.Α.Ε.Ε. κ.λπ.), όμως στην περίπτωση της μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε., ο μοναδικός εταίρος, υπόκειται σε υποχρέωση τέτοιας ασφάλισης.<sup>7</sup>

#### 1.3.7.1 Η Ίδρυση της ΙΚΕ

Η σύσταση της ΙΚΕ πραγματοποιείται μέσω της Υπηρεσίας Μίας Στάσης. Το καταστατικό της είναι ένα ιδιωτικό συμφωνητικό, χωρίς να απαιτείται η παράσταση δικηγόρου και συμμετοχή συμβολαιογράφου. Ο μόνος λόγος που πρέπει να παρασταθεί συμβολαιογράφος είναι στην περίπτωση που εισφέρεται ακίνητο στην εταιρεία.

Οι ιδρυτές αρχικά πληρώνουν το Γραμμάτιο κόστους σύστασης, γίνεται εγγραφή στο Επιμελητήριο. Όταν υποβληθούν στην ΥΜΣ όλα τα απαραίτητα έγγραφα και ολοκληρωθεί ο έλεγχος, προβαίνει σε προέλεγχο επωνυμίας και διακριτικού τίτλου καθώς και στην χορήγηση Α.Φ.Μ. Ακολουθεί η καταχώρηση της στο Γ.Ε.ΜΗ. Η σύσταση της όσον αφορά τα δικαιολογητικά είναι παρόμοια με αυτή της Ο.Ε με την διαφορά ότι ακολουθεί δημοσίευση στο ΦΕΚ περί Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Η επωνυμία της σχηματίζεται με το όνομα του ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε σύμφωνα με το αντικείμενο της εταιρείας. Εάν είναι Μονοπρόσωπη, στην επωνυμία θα πρέπει να περιλαμβάνονται οι λέξεις «Μονοπρόσωπη ΙΚΕ».

Η διάρκεια της εταιρείας είναι ορισμένου χρόνου και σε περίπτωση που δεν ορίζεται στο καταστατικό, η χρονική διάρκειά της είναι δώδεκα (12) χρόνια.

---

<sup>7</sup> Έκδοση της ΝΒ (Νομική Βιβλιοθήκη): Περάκη Ευάγγελου, 2012.

### **1.3.7.2 Τα βασικά χαρακτηριστικά της ΙΚΕ**

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας είναι τα παρακάτω:

1. Είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομικό πρόσωπο.
2. Έχει διάρκεια ορισμένου χρόνου.
3. Τηρεί διπλογραφικά βιβλία όπως η Ε.Π.Ε και η Α.Ε.
4. Συστήνεται με ένα απλό ιδιωτικό συμφωνητικό
5. Για εταιρικές υποχρεώσεις και χρέη ευθύνεται μόνο η περιουσία της εταιρείας.
6. Για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών αποτελεσμάτων, η διαδικασία είναι απλοποιημένη
7. Τα εταιρικά μερίδια της εταιρείας δεν ανάγονται αποκλειστικά στο κεφάλαιο, αλλά στην αξία του συνόλου των εισφορών, ενώ στην Α.Ε. και στην Ε.Π.Ε οι μετοχές και τα μερίδια αποτελούν τμήμα του κεφαλαίου και προσδιορίζουν το μέγεθος της συμμετοχής του εταίρου ανάλογα με τον αριθμό των μεριδίων που κατέχει.

### **1.3.7.3 Τα πλεονεκτήματα της ΙΚΕ**

1. Χαμηλό κόστος ίδρυσης και λειτουργίας
2. Δεν απαιτείται αρχικό κεφάλαιο
3. Γρήγορη λήψη αποφάσεων, αφού μπορούν να παρθούν και εκτός της Γ.Σ., σύμφωνα με όσα ορίζει το καταστατικό της
4. Ευθύνεται μόνο με την περιουσία της για τις εταιρικές υποχρεώσεις
5. Μόνο ο διαχειριστής πρέπει υποχρεωτικά να δηλωθεί στον ΟΑΕΕ

### **1.3.7.4 Τα μειονεκτήματα της ΙΚΕ**

1. Έχει εμπορική ιδιότητα ανεξάρτητα από τον σκοπό της σύστασής της
2. Διατηρεί διπλογραφικά βιβλία Γ' κατηγορίας επομένως αυξάνεται το λογιστικό κόστος τήρησης βιβλίων
3. Ο διαχειριστής απαλλάσσεται από κάθε ευθύνη για τις ζημιές που προκάλεσε βάσει νόμου
4. Δύσκολη η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων και γίνεται μόνο αν αναφέρεται στο καταστατικό της επιχείρησης

## **1.4 Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α)**

Οι Ο.Τ.Α είναι Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου που έχουν συσταθεί με σκοπό τη διοίκηση των ζητημάτων που αφορούν την περιφέρεια στην οποία ανήκουν. Έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Κάθε ένα συστήνεται σε συγκεκριμένη περιφέρεια της

Ελλάδας που πλέον έχει οριστεί από το Πρόγραμμα Καλλικράτης με τον ν. 3852/20108 που συνένωσε περαιτέρω τους πρωτοβάθμιους Ο.Τ.Α και κατήργησε τις νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, αντικαθιστώντας τις ως δευτεροβάθμιους Ο.Τ.Α από τις περιφέρειες. Τα όργανα των Ο.Τ.Α εκλέγονται από τους δημότες της κάθε περιφέρειας με ψηφοφορία καθολική και μυστική όπως ορίζει ο νόμος.

---

<sup>8</sup> Ν. 3852/07-06-2010: Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης ([http://www.ypes.gr/userfiles/f0ff9297-f516-40ff-a70e-eca84e2ec9b9/nomos\\_kallikrati\\_9\\_6\\_2010.pdf](http://www.ypes.gr/userfiles/f0ff9297-f516-40ff-a70e-eca84e2ec9b9/nomos_kallikrati_9_6_2010.pdf))

## **2. Η Φορολόγηση των Επιχειρήσεων με τον Κ.Φ.Ε.**

### **2.1 Εισαγωγικά Άρθρα**

Στο παρόν κεφάλαιο θα γίνει μια προσπάθεια καταγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών όλων των ειδών, όπως αυτές καταγράφονται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.).

Στο πρώτο άρθρο του Κώδικα, αρχικά, ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του κανονισμού, σύμφωνα με τον οποίο είναι όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα της χώρας. Στο δεύτερο άρθρο ορίζονται κάποιες κεντρικές έννοιες, οι οποίες στη συνέχεια χρησιμοποιούνται κατά κόρον. Έτσι, στο άρθρο 2 αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο ορίζεται το νομικό πρόσωπο. Συγκεκριμένα, αναφέρεται το εξής: «νομικό πρόσωπο είναι κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου».

Στη συνέχεια του Κ.Φ.Ε. και συγκεκριμένα στο άρθρο 8, προσδιορίζεται το φορολογικό έτος. Αυτό ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος (1<sup>η</sup> Ιανουαρίου με 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου) εκτός από τις επιχειρήσεις που οφείλουν να τηρούν διπλογραφικά βιβλία, στις οποίες δίνεται η δυνατότητα μετάθεσης του φορολογικού τους έτους για έξι μήνες (Δηλαδή, να ξεκινάει στις 1<sup>η</sup> Ιουλίου και να λήγει στις 30 Ιουνίου). Σε κάθε περίπτωση, γίνεται σαφές ότι η διάρκεια του φορολογικού έτους δεν μπορεί να ξεπερνά τους δώδεκα μήνες. Τέλος, στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου διασαφηνίζεται το γεγονός ότι ο φόρος, που προσδιορίζεται με τρόπους που θα αναλυθούν στη συνέχεια, αναφέρεται στο εισόδημα το οποίο αποκτήθηκε στην προηγούμενη φορολογική χρήση, ενώ τέλος, στην παράγραφο 4 γίνεται σαφές ότι «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του».

### **2.2 Η έννοια του κέρδους**

Στο άρθρο 21 του Κ.Φ.Ε. προσδιορίζεται επακριβώς η έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο βασικός λόγος για τον οποίο γίνεται αυτή η ανάλυση είναι ότι το κέρδος θα πρέπει να προσδιοριστεί επακριβώς, αφού αυτό είναι η κεντρική φορολογική βάση πάνω στην οποία θα προσδιοριστεί το ύψος του φόρου. Έτσι, στην παράγραφο 1 του παραπάνω άρθρου, αναφέρεται ότι «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις». Στο ποσό που προκύπτει από αυτόν τον ορισμό, θα πρέπει να προσθέσει κανείς και τα έσοδα που προκύπτουν από την μεταπώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, όπως επίσης και αυτά που προκύπτουν έπειτα από εκκαθάριση που λαμβάνει χώρα από τον επιχειρηματία, στη διάρκεια του φορολογικού έτους.



Στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου διευκρινίζεται ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται επακριβώς το ύψος του κέρδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο τρόπος αυτός δεν είναι άλλος από τον τρόπο που προβλέπουν τόσο ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (γνωστός ως ΚΦΑΣ) όσο και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (γνωστό ως ΕΛΓ). Τα δυο αυτά κείμενα χρησιμοποιούνται προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος του επιχειρηματικού κέρδους, όπως αυτό εμφανίζεται στον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης της εταιρείας. Πρέπει να επισημανθεί το γεγονός ότι αν η εταιρεία της οποίας το κέρδος είναι αντικείμενο φορολογίας, εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τότε η προσδιορισμός του κέρδους γίνεται στηριζόμενος στους πίνακες φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι ο νομοθέτης προσδιορίζει στην παράγραφο 3 του συγκεκριμένου άρθρου σε τρεις ανά εξάμηνο τις λιγότερες δυνατές συναλλαγές, προκειμένου να θεωρηθεί ότι λαμβάνει χώρα κάποιου είδους επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία αποτελεί αντικείμενο φορολόγησης.

Στο επόμενο δύο άρθρα του Κ.Φ.Ε. γίνεται προσπάθεια να διαχωριστούν οι επιχειρηματικές δαπάνες σε «εκπιπόμενες» από τη φορολογική υποχρέωση και σε «μη εκπιπόμενες». Επιγραμματικά αναφέρεται, ότι στα άρθρα 22 και 22Α αναφέρονται οι «εκπιπόμενες» επιχειρηματικές δαπάνες και στο άρθρο 23 οι «μη εκπιπόμενες». Συγκεκριμένα, στο άρθρο 22 αναφέρονται ως εκπιπόμενες οι επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν στην Έρευνα και την Τεχνολογία, ενώ καθορίζεται η δυνατότητα της επιχείρησης να καταλείπει στα επόμενα τρία φορολογικά έτη, τα ποσά που δαπάνησε προκειμένου να προμηθευτεί πάγια περιουσιακά στοιχεία. Ταυτόχρονα, προσδιορίζεται επακριβώς στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου, η διαδικασία με την οποία η επιχείρηση θα νομιμοποιήσει την απαλλαγή της από τη φορολόγηση αυτών των ποσών. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα εξής: «Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα».

Αναφορικά με τις επιχειρηματικές δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, αυτές συνοψίζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

#### **Πίνακας 7: Οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.**

1. Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους. (Δεν περιλαμβάνονται τα τραπεζικά δάνεια και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες)
2. Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
3. Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.
4. Όλες οι προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός από αυτές που ορίζονται στο άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε.
5. Διάφορα πρόστιμα και ποινές, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι διάφορες προσαυξήσεις.
6. Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.
7. Ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με

τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών.
8. Το τεκμαρτό μίσθωμα, σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
9. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0.5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
10. Οι δαπάνες για την διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εφόσον τηρούνται οι όροι του σημείου 9.
11. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας, εκτός και αν η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.
12. Οι διάφορες προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
13. Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις δαπάνες του άρθρου 65 του Κ,Φ,Ε, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροδιαφυγή.

Πηγή: Κ.Φ.Ε. (2013)

Το άρθρο 24 του ΚΦΕ ασχολείται με ένα ιδιαίτερα σημαντικό κομμάτι της φορολόγησης των εταιρειών, αυτό το οποίο αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίον γίνονται οι φορολογικές αποσβέσεις. Αυτό το κομμάτι απασχολεί ιδιαίτερα τους επιχειρηματίες, διότι καθορίζει τόσο τον τρόπο απόσβεσης των περιουσιακών τους στοιχείων, όσο και το ύψος του φόρου με τον οποίον θα επιβαρυνθούν και το βάθος του χρόνου στον οποίο θα γίνει τόσο η απόσβεση, όσο και η φορολόγηση τους. Έτσι, στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου ξεκαθαρίζεται ότι όλα τα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης τα οποία δεν υπόκεινται σε φθορά, όπως τα εδάφη, τα έργα τέχνης και τα κοσμήματα, δεν αποτελούν αιτία φορολογικής απόσβεσης. Από την άλλη πλευρά, τα στοιχεία του ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο φορολογικής απόσβεσης, καθώς και ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης, παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα, ο οποίος αναπαράγεται αυτούσιος όπως παρουσιάζεται στον ΚΦΕ, λόγω της σημαντικότητας του θέματος.

**Πίνακας 8: Οι συντελεστές Φορολογικής Απόσβεσης Στοιχείων του Ενεργητικού της Επιχείρησης**

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5

Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές» )	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Πηγή: ΚΦΕ, ν.4172/2013

Ο συντελεστής απόσβεσης για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα, που αναφέρεται στον παραπάνω πίνακα, ισχύει εφόσον δεν προκύπτει από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως « 1 δια τα έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Η απόσβεση πρέπει να γίνεται κάθε χρόνο και είναι υποχρεωτική καθώς δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

Η απόσβεση ενός παγίου ξεκινάει τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται από τον φορολογούμενο. Το ποσό της απόσβεσης απαγορεύεται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής. Αν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το στοιχείο αυτό μπορεί να αποσβεστεί εξ'ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε. Τέλος, οι επιχειρήσεις μπορούν να αναβάλουν την απόσβεση των παγίων κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

Το άρθρο 25 αναφέρεται στον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων και των ημικατεργασμένων προϊόντων και συγκεκριμένα, σημειώνεται ότι «ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση».

Το άρθρο 26 αναφέρεται στις επισφαλείς απαιτήσεις, στον τρόπο που αυτές αποσβένονται και επίσης, ο τρόπος με τον οποίον δημιουργούνται προβλέψεις για αυτές. Συγκεκριμένα, ο επιχειρηματίας έχει το δικαίωμα να δημιουργήσει πρόβλεψη 100% για επισφαλή απαίτηση, αν η τελευταία δεν έχει εισπραχθεί τους τελευταίους 12 μήνες και αν το ποσό της δεν ξεπερνάει τα 1.000 ευρώ. Σε περίπτωση που η επισφαλής απαίτηση ξεπερνάει τα 1.000 ευρώ, τότε μετά από 12 μήνες, ο επιχειρηματίας έχει το δικαίωμα να δημιουργήσει πρόβλεψη 50%, μετά την πάροδο 18 μηνών η πρόβλεψη μπορεί να φτάσει το 75% της απαίτησης και μετά την πάροδο 2 ετών, η πρόβλεψη για απόσβεση της επισφαλούς απαίτησης μπορεί να φτάσει στο 100% της αξίας της απαίτησης. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί, ότι απαγορεύεται ρητά από τον ΚΦΕ ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, στην περίπτωση «...που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία

ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων».

Το άρθρο 27 αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις μπορούν να μεταφέρουν τις ζημιές μιας χρήσης σε επόμενες. Και αυτό το άρθρο κρίνεται ιδιαίτερα σημαντικό για την φορολόγηση των επιχειρήσεων, καθώς είναι καίριας σημασίας η δυνατότητα των επιχειρηματιών να μην φορολογούνται με την ίδια αυστηρότητα τις περιόδους κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις τους παράγουν ζημιές. Στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, αναφέρεται ρητά ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να συμψηφίσουν τη ζημία ενός φορολογικού έτους με τα επιχειρηματικά κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων. Επίσης, στην παράγραφο 4 του άρθρου, αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο ο νομοθέτης ξεχωρίζει τις ζημιές που παράχθηκαν στο εξωτερικό, σε περίπτωση που η επιχείρηση δραστηριοποιείται εκεί. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα εξής: «Ζημιές που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα».

Επίσης, σημειώνεται ότι ο νομοθέτης δίνει τη δυνατότητα στους επιχειρηματίες να αναβάλουν τις φορολογικές απαιτήσεις που προκύπτουν από την επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Οι προϋποθέσεις και οι όροι που πρέπει να ισχύουν για την περίπτωση αυτή, περιγράφονται αναλυτικά στο άρθρο 27<sup>Α</sup>, ωστόσο, η λεπτομερής τους παρουσίαση, ξεφεύγει από τα πλαίσια και τους στόχους της παρούσας πτυχιακής εργασίας.

Το τελευταίο κομμάτι αυτής της παρουσίασης περιλαμβάνει την περιγραφή της βασικής μεθόδου με βάση την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα μιας επιχείρησης. Το άρθρο 28 του ΚΦΕ ορίζει ως εισόδημα που προκύπτει από οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα που υπόκειται σε φορολόγηση, κάθε τι που «μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», τόσο στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα, όσο και στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν συντάσσει τα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τον Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας ή τα λογιστικά αρχεία δεν προσκομίζονται στην αρμόδια Φορολογική Διοίκηση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016 αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013. Μετά την τροποποίηση αυτή η προϊσχύουσα και η ισχύουσα διάταξη έχει ως ακολούθως:

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Βάσει των ανωτέρω εξομοιώνεται ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περ. β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία με εκείνους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Συνεπώς φορολογούνται πλέον με συντελεστή 29% και όχι με δύο συντελεστές (26% και 33% για κέρδη άνω των 50.000).

## 2.3 Διασαφήνιση ορισμών και εννοιών

Στα επόμενα άρθρα γίνεται η διασαφήνιση των απαραίτητων εννοιών, προκειμένου να προσδιοριστεί η έννοια του κέρδους και ο τρόπος με τον οποίον αυτό υπολογίζεται. Έτσι, το άρθρο 44 που έχει ως τίτλο το «Αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος Φυσικών και νομικών οντοτήτων», αναφέρει ρητά ότι «φόρος επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».

Στον επόμενο πίνακα γίνεται μια προσπάθεια να κατηγοριοποιηθούν οι εταιρείες, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να φορολογούνται, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε.

**Πίνακας 9: Υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα**

<b>Υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα</b>
1. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες
2. Οι προσωπικές εταιρείες
3. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου
4. Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών
5. Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
6. Οι κοινοπραξίες
7. Οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις πορηγούμενες περιπτώσεις

Πηγή: Κ.Φ.Ε. (2013) Ν.4172/2013

Στην συνέχεια, παρατίθεται σχεδόν αυτούσιο το άρθρο 47 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς στις επιμέρους παραγράφους του, καθορίζονται με ακρίβεια και σαφήνεια τα κέρδη από τις διάφορες επιχειρηματικές δραστηριότητες, έτσι ώστε να φορολογηθούν στη συνέχεια με σχετική ακρίβεια και δικαιοσύνη.

Έτσι, στην παράγραφο 1 διασαφινίζεται ότι εκτός των άλλων δραστηριοτήτων, επιχειρηματικό κέρδος θεωρείται και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Εξάλλου, στην επόμενη παράγραφο καθίσταται σαφές ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπόκεινται σε φορολόγηση.

Η τρίτη παράγραφος περιγράφει τη διαδικασία αναγνώρισης των επιχειρηματικών κερδών εκείνων των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι: «Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου».

Οι τελευταίες δυο παράγραφοι αναφέρονται στον τρόπο που ορίζονται τα επιχειρηματικά κέρδη, στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει την απλογραφική μέθοδο τήρησης βιβλίων και στις περιπτώσεις που η κατοχή και η διακίνηση ελληνικών ομολόγων δεν συνιστούν επιχειρηματικά κέρδη. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 4 αναφέρει ότι : «Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου του ΚΦΕ», ενώ η τελευταία παράγραφος αναφέρει τα εξής: «Ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται του φόρου».

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί, ότι το άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε. αναφέρεται στους τρόπους και τις προϋποθέσεις εκείνες, οι οποίες, εφόσον συντρέχουν, απαλλάσσουν το νομικό πρόσωπο από την υποχρέωση καταβολής φόρου, όταν λαμβάνουν χώρα ενδοομιλικά μερίσματα και λοιπές ενδοεταιρικές συναλλαγές. Ωστόσο, κρίθηκε σκόπιμο να μην γίνει η λεπτομέρης αναφορά των περιπτώσεων αυτών, καθώς ξεφεύγει από τα όρια της παρούσας πτυχιακής εργασίας.

Τα άρθρα 58, 59 και 60 του ΚΦΕ είναι πολύ σημαντικά για το λόγο ότι περιγράφουν τους βασικούς φορολογικούς συντελεστές και διάφορες άλλες σημαντικές λεπτομέρειες, όπως η υποχρέωση παρακράτησης φόρου και άλλα. Αναλυτικά, το άρθρο 58 αναφέρει στην πρώτη του παράγραφο ότι «Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%), όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016, ενώ τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση από 1/1/2016 φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013 (στην προϊσχύουσα διάταξη φορολογικός συντελεστής των αγροτών ήταν 13%). Αξίζει να σημειωθεί ότι ως αγρότες νοούνται τόσο οι αυτόνομοι παραγωγοί, όσο και οι αγροτικοί συνεταιρισμοί.

Η τρίτη παράγραφος του εν λόγω άρθρου, ξεκαθαρίζει τη διαδικασία με την οποία ο νομοθέτης χειρίζεται τις υποθέσεις όπου ο υπόχρεος φορολογούμενος οφείλει να παρακρατεί ένα ποσοστό (συνήθως 20%). Ξεκαθαρίζεται δηλαδή ότι «Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε». Οι τελευταίες δυο παράγραφοι του άρθρου αναφέρονται σε δυο είδη επιχειρηματικής δραστηριότητας, που αποτελούν εξαιρέσεις. Η πρώτη εξαίρεση αναφέρεται στους κατοίκους των νησιών που κατά την τελευταία απογραφή του 2011 συγκέντρωσαν αριθμό μόνιμων κατοίκων μικρότερο των 3.100. Στην περίπτωση αυτή, όλοι οι φορολογικοί συντελεστές μειώνονται κατά 40%. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι η ρύθμιση αυτή ανανεώνεται από χρόνο σε χρόνο, γεγονός που σημαίνει ότι στο παρατεταμένα δυσχερές οικονομικό περιβάλλον της Ελλάδας, όπως αυτό διαμορφώνεται τα τελευταία χρόνια, είναι πολύ πιθανό σε κάποια από τις μελλοντικές ετήσιες εκδόσεις του ΚΦΕ, η ρύθμιση αυτή να σταματήσει να ισχύει.

Τέλος, η δεύτερη εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο αυτό του ΚΦΕ είναι η επιχειρηματική δραστηριότητα που αναφέρεται στα φωτοβολταϊκά έργα μικρού μεγέθους, η οποία απαλλάσσεται από την επιβολή φόρου, «με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται

σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα».

Το άρθρο 59 καθιστά σαφές ότι τόσο τα « φυσικά πρόσωπα που αποκτάν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους» όσο και «κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα», και τα «ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους» έχουν την υποχρέωση να παρακρατούν φόρους από τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, εκτός από τα πρόσωπα που « παρέχουν πάσης φύσεως μισθωτή εργασία στην Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών», τα οποία απαλλάσσονται τόσο από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου, όσο και από την υποχρέωση καταβολής φόρου. Τέλος, διασαφηνίζεται ότι το εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο, προφανώς και δεν υπόκειται σε παρακράτηση.

Το άρθρο 60 μας πληροφορεί για το γεγονός ότι το «μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο», ενώ παράλληλα ενημερώνει ότι το ύψος της παρακράτησης μειώνεται κατά 1,5% όταν αυτή συμβαίνει». Επιπλέον, τονίζεται ότι και στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, υπάρχει η υποχρέωση παρακράτησης φόρου 20% και ότι αποτελεί υποχρέωση της επιχείρησης η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικά οι συντελεστές παρακράτησης φόρου, όπως αυτοί καθορίζονται από το άρθρο 64 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4387/2016 και ισχύει από 1/1/2016.

**Πίνακας 10: Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου**

<b>Δραστηριότητα</b>	<b>Συντελεστής</b>
Μερίσματα	15%
Τόκοι	15%
Δικαιώματα	20%
Αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες	20%
Οι αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτιών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων	3% επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος
Ασφάλισμα που καταβάλλεται με την μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής	15%
Η υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο	15%

Πηγή: ΚΦΕ ν.4172/2013 & 4387/2016

Σημειώνεται, τέλος, ότι οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.

Το άρθρο 69 όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4387/2016 και ισχύει από 1/1/2016 σημειώνει τον τρόπο με τον οποίο καθορίζεται η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από την επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα. Έτσι, η πρώτη παράγραφος του άρθρου αναφέρει ότι: «Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους».

Το άρθρο 70 κινείται σε παρόμοια πλαίσια και εξηγεί τους λόγους για τους οποίους είναι δυνατή η μείωση του της προκαταβολής φόρου. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους».



### **3. Οι Φορολογικές Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων**

Όπως έχει ήδη αναφερθεί σε προηγούμενα κεφάλαια, προσωπικές εταιρείες θεωρούνται οι ατομικές επιχειρήσεις, οι ομόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες. Σαν βασικός κανόνας ισχύει ότι οι επιχειρήσεις αυτές οφείλουν να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με την απλογραφική μέθοδο (βιβλία Β' κατηγορίας) εκτός και αν ο ετήσιος τζίρος τους υπερβαίνει το 1.500.000 ευρώ, οπότε οφείλουν να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο. Στο παρόν κεφάλαιο, στην πρώτη ενότητα θα γίνει μια προσπάθεια καταγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων μέσα στο φορολογικό έτος για αυτού του είδους τις επιχειρήσεις και στην επόμενη ενότητα θα γίνει ανάλυση των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων. Τέλος, θα αναφερθούμε στο Τέλος Επιτηδεύματος που αφορά όλους τους επιτηδευματίες και σε όσους ασκούν το ελεύθερο επάγγελμα.

#### **3.1 Φορολογικές Υποχρεώσεις Προσωπικών Επιχειρήσεων**

##### **3.1.1 ΦΠΑ**

Η πρώτη και ίσως σημαντικότερη υποχρέωση των ατομικών επιχειρήσεων είναι η περιοδική δήλωση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ). Η δήλωση αυτή, είναι το αποτέλεσμα της διαδικασίας κατά την οποία ο ελεύθερος επαγγελματίας ή ο κάτοχος ατομικής επιχείρησης υποχρεούται στο τέλος κάθε τριμήνου να καταβάλλει τη διαφορά ανάμεσα στο ΦΠΑ εισροών και τον ΦΠΑ εκροών. Αν η διαφορά είναι θετική, τότε ο ΦΠΑ θεωρείται πιστωτικός και ο επιχειρηματίας έχει δικαίωμα επιστροφής του ποσού της διαφοράς, ενώ αν η διαφορά είναι αρνητική, τότε ο ΦΠΑ θεωρείται χρεωστικός και ο επιχειρηματίας έχει υποχρέωση καταβολής του ποσού της διαφοράς.

Στη συνέχεια, παρατίθεται η Υπουργική Απόφαση με βάση της οποίας καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. Στο πρώτο της άρθρο καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης και στο δεύτερο άρθρο καθορίζεται ο χρόνος καταβολής του φόρου. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων. Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που η δήλωση έναρξης, η δήλωση μεταβολής για διακοπή των υπαγομένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων, η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, ή η δήλωση μεταβολών λόγω λύσης και θέσης σε εκκαθάριση, υποβάλλονται εμπρόθεσμα, μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων. Σε περίπτωση θανάτου του λογιστή του υποκειμένου στο φόρο οι ανωτέρω καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής, για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας επήλθε το γεγονός αυτό, μεταφέρονται για 10 ημερολογιακές ημέρες. Οι περιοδικές δηλώσεις στην περίπτωση αυτή θα υποβάλλονται αποκλειστικά στην αρμόδια ΔΟΥ σε έντυπη μορφή. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.

1599/1986 με την οποία δηλώνει ότι είχε αναθέσει την παρακολούθηση και διαχείριση των φορολογικών του υποχρεώσεων στο θανούντα καθώς και την ημερομηνία του θανάτου αυτού<sup>9</sup>».

Επίσης, στην παράγραφο 2 της εν λόγω Υπουργικής Απόφασης, διασαφηνίζεται και ο χρόνος καταβολής του φόρου. Σύμφωνα λοιπόν, με την ΠΟΛ 1108-14/04/2014 η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης κατάβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών.

Παρακάτω παρατίθεται το έγγραφο το οποίο είναι υποχρεωμένοι οι επιχειρηματίες να καταθέτουν προκειμένου να γίνει ο συμψηφισμός του φόρου.

The image shows a complex tax form titled 'ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.' (VAT Declaration). It includes sections for:
 

- Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΩΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΑΝΗΤΗ (Taxpayer details)
- Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΩΣΗ - ΕΙΣΡΟΧΩΝ (Output and Input VAT table with columns for VAT type and amount)
- Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Tax adjustment table with columns for VAT type and amount)
- Στοιχεία φορολογίας (Taxation details)
- Αριθμοί αλληλεπίδρασης (Interaction numbers)

Εικόνα 1: Ττο έντυπο Φ2 της Περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ

Πηγή : [www.e-forelogia.gr](http://www.e-forelogia.gr)

Ωστόσο, θα πρέπει να αναφερθεί ότι μέχρι τον Ιούλιο του 2014 ήταν υποχρεωτική η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, η οποία έπρεπε να υποβληθεί στο τέλος της χρήσης και ουσιαστικά γινόταν προκειμένου να μειωθούν τα λάθη που προέκυπταν από τις

<sup>9</sup> [http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis\\_site/Services/documents\\_epixeiriseis/pol\\_1108.pdf](http://www.gsis.gr/gsis/export/sites/default/gsis_site/Services/documents_epixeiriseis/pol_1108.pdf)  
ΠΟΛ 1108-14/042014

περιοδικές δηλώσεις του έτους.

### 3.1.2 Δήλωση Εισοδήματος Ν

Αν και οι ατομικές επιχειρήσεις θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρώσουν και να καταθέσουν στην φορολογική αρχή (taxisnet) το έντυπο Ε3, το οποίο θα αναλυθεί στη συνέχεια, στο παρόν υποκεφάλαιο θα επιχειρηθεί μια συνοπτική παρουσίαση του εντύπου Ν το οποίο είναι και αυτό υποχρεωτικό και σύμφωνα με το νέο φορολογικό νόμο θα πρέπει να κατατίθεται από όλους τους φορολογούμενους μέχρι τις 30 Ιουνίου κάθε έτους.

Όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας για όλα τα εισοδήματά τους. Πιο αναλυτικά, η δήλωση φορολογίας που αφορά τα έτη από το 2014 και μετά γίνεται με την ηλεκτρονική υποβολή του εντύπου Ν, το οποίο αφορά όλες τις μορφές νομικών προσώπων. Το έντυπο αυτό καλύπτει τόσο τα κερδοσκοπικού χαρακτήρα όσο και τα Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα. Επίσης, καλύπτει όλες τις μορφές νομικών προσώπων δηλαδή προσωπικές εταιρείες και κεφαλαιουχικές καθώς και όλες τις κατηγορίες βιβλίων απλογραφικά ή διπλογραφικά.

Πριν την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος, πρέπει υποχρεωτικά να υποβάλλεται το έντυπο Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και το Ε2 (Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας), εφόσον χρειάζεται.

Ανάλογα με το αν η επιχείρηση έχει ζημιά ή κέρδος, τα αποτελέσματα που θα δηλωθούν αν γίνει ο αυτοέλεγχος και τα εξωλογιστικά κέρδη είναι περισσότερα από τα λογιστικά, θα πρέπει, να δηλωθούν και να φορολογηθούν τα μεγαλύτερα ώστε να ισχύει η διαδικασία αυτή. Επίσης, στο έντυπο Ν θα πρέπει να μεταφερθούν και τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από την δραστηριότητά της. Σε ξεχωριστό πεδίο θα πρέπει να εμφανίζονται οι ζημιές της, εφόσον υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, προκειμένου να ωφεληθούν φορολογικά από αυτές οι δηλώντες. Επιπλέον, στο έντυπο Ν θα πρέπει οι ιδιοκτήτες ατομικών επιχειρήσεων να συμπληρώσουν τους φόρους που έχουν παρακρατηθεί από πελάτες της επιχείρησης σε περίπτωση που δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση.

**ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**  
**ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**  
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: \_\_\_\_\_  
 Αριθμός Δήλωσης: \_\_\_\_\_  
 Τύπος Δήλωσης:  ΖΗΤΗΣΗ  ΤΡΟΠΗΣΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ:  ΝΑΙ  ΟΧΙ   
 ΜΕ ΕΠΙΧΡΗΣΗ:  ΝΑΙ  ΟΧΙ

Προς την Δ.Ο.Υ.: Εφορευτική Δ.Α.Π.Ι.Ε.Α.Π.:  658  ΝΑΙ  ΟΧΙ   
 Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: Έλεγχος υποκειμενικά από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο:  649  ΝΑΙ  ΟΧΙ

Επιχείρηση ΥΠΟΧΡΕΟΥ: ΤΙΤΛΟΣ: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου: \_\_\_\_\_  
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΧ. ΚΩΔ.): ΤΗΛΕΦΩΝΟ: ΝΟΜΗΤΗ ΚΕΡΣΟΝΗ

Επιχείρηση ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου: \_\_\_\_\_  
 ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΤΗΛΕΦΩΝΟ:

Φορολογητέα Αποτελέσματα:  001  003  004  
 Φορολογητέα Κέρδη:  001  003  004  
 Ά Ζημία:  003  004

Υπόλοιπα:  α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013  ΝΑΙ  ΟΧΙ   
 β) στην παρ. 73 ν.3842/2010  ΝΑΙ  ΟΧΙ   
 γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και στην υποπαραγραφή της παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013  ΝΑΙ  ΟΧΙ

**ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.**

Φόρος που αναλογεί [521]	x 20% x 20% ή 13%	004
Φόρος που αναλογεί [522]	x 33%	523
Απολογιστή καθαρού φόρου ν.3808/2011 (λόγω προηγ. επανεξέσεων)		579
Μειωτέα για χρήση ακινήτων (παρ. 82 άρθρ. 44 ν.4030/2011)		575
Άθροισμα: (004) + (523) - [(579) + (575)]		700
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πιστοποίηση		009
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε		000
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008
Φόρος νομικού προσώπου για εισπραχ. μερίσματα (παρ. 3 άρθρ. 68 ν.4172/2013)		052
Φόρος οικοδομικών επιχε. κτίσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών		111
Ποσοστό ποσό προηγούμενων χρηστών (εφαρμογή παρ. 6 άρθρ. 3 ν.4046/2012)		751
Φόρος αλλοδαπών		600
Άθροισμα: (009) + (008) + (008) + [(052) + (111) + (751) + (600)]		701
Ποσιτικό ποσό για σύμψηφισμό		012
Χρηματικό ποσό για βιβλίσια		011
Προκαταβολή φόρου τρέχουσας φορολογικού έτους		014
Τέλη χειρίσματος στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο νέο χειριστήριο		007
Εισφορά επί 2% (άρθρ. 139 ν.3877/2010)		910
Τέλος επιπλοκέματος (άρθρ. 31 ν.3886/2011)		911
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)		702
Ενδεκτικό χρηματικό ποσό για βιβλίσια		704
Ποσιτικό ποσό		703
Ποσιτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθρ. 3 ν.4046/2012		743
Ποσιτικό ποσό για επιστροφή		750

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ: Έγινε έκπτωση για ποσό: Αριθμ. Τ.Α.Φ.Ε.: Ημερ/ν:

Παρακλήθηκε: Εμπρόθεσμος: Μήνες Εκπρ.: Ημέρες: Ο Ενεργός των έλεγχου και Παρακαλώ (καθ.):

Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος: Ονόμα: Δίπλω: Α.Φ.Μ.: Α.Δ.Υ.: Ημερ/ν: Ο Δήλιων

Ο Προϊστάμενος Λογιστηρίου: Ονόμα: Δίπλω: Α.Φ.Μ.: Α.Δ.Υ.: Αρ.Μητρώου: Διεύθυνση: Ημερ/ν: Ο Δήλιων

Εικόνα 2: Έντυπο Ν της Δήλωσης Εισοδήματος 2016

Πηγή : [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

### 3.1.3. Η Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων Απο Επιχειρηματική Δραστηριότητα, το έντυπο Ε3

Το γνωστό έντυπο Ε3 είναι το βασικό έντυπο των επιχειρήσεων, ενώ αποτελεί ένα απαραίτητο κομμάτι των δηλώσεων φόρου εισοδήματος και των ελευθέρων επαγγελματιών. Η συμπλήρωση του εντύπου είναι απαραίτητη πριν από την συμπλήρωση του εντύπου Ν. Με άλλα λόγια, το έντυπο Ε3 θα πρέπει να συμπληρώνεται από όλους τους πολίτες που ασκούν κάποιου είδους επιχειρηματική δραστηριότητα και για το λόγο αυτό, θεωρείται το πιο σημαντικό από όλα τα υποχρεωτικά φορολογικά έντυπα που πρέπει να συμπληρώνει κάθε χρόνο ένας επιχειρηματίας. Έτσι, το Ε3 υποβάλλεται από όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, ανεξάρτητα από τη μορφή, το είδος και τον χαρακτήρα τους (κερδοσκοπικό ή μη). Απαραίτητη προϋπόθεση υποβολής του εντύπου Ε3 είναι το γεγονός ότι πρέπει απαραίτητα όλοι οι επιχειρηματίες να τηρούν βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας, αλλά ακόμα και αν υποχρεούνται στην τήρηση τέτοιων βιβλίων και δεν τα τηρούν ή ακόμα και αν απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Δηλαδή, με άλλα λόγια υποβάλλεται τόσο από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα όσο και από τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε., τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς και τις κοινοπραξίες. Σε περίπτωση που υπάρχουν υποκαταστήματα, υποβάλλεται ένα έντυπο για το σύνολο της επιχείρησης. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι στο έντυπο αυτό θα πρέπει να υπάρχει υπογραφή λογιστή, βάσει νόμου.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί η υποχρέωση των επιχειρηματιών, μαζί με την υποβολή του εντύπου Ε3, να καταθέτουν την Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης καθώς και την Κατάσταση Αποδοθέντων και Οφειλόμενων Φόρων. Στην πραγματικότητα και τα δυο αυτά συμπληρωματικά έντυπα συμπληρώνονται από τον λογιστή της εταιρίας. Το πρώτο έγγραφο έχει ως στόχο να αναλυθούν οι δαπάνες της επιχείρησης που δεν αναγνωρίζονται και θα πρέπει να αναμορφωθούν. Οι δαπάνες γράφονται αναλυτικά στην κατάσταση αυτή και ουσιαστικά αυξάνουν τα κέρδη της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, το δεύτερο περιλαμβάνει όλους τους φόρους που θα έπρεπε να έχει αποδώσει η επιχείρηση και αν κάποιος από αυτούς δεν έχουν πληρωθεί, θα πρέπει να γνωστοποιηθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσω του πίνακα αυτού.

Σημειώνεται ότι οι προσωπικές εταιρείες, όπως και κεφαλαιουχικές, εκτός από τις παραπάνω υποχρεώσεις που αναλύθηκαν, υποχρεούνται βάσει νόμου να υποβάλουν και συγκεντρωτικές καταστάσεις(ΜΥΦ). Ωστόσο, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις, θα αναφερθούν στην αμέσως επόμενη παράγραφο, που αφορά στις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται ένα τμήμα του έντυπου Ε3 που αφορούσε τη χρήση 2015.

Εικόνα 3: Το Έντυπο Ε3

Πηγή : [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## 3.2 Φορολογικές Υποχρεώσεις των Κεφαλαιουχικών Επιχειρήσεων

### 3.2.1 Οι Συγκεντρωτικές Καταστάσεις(ΜΥΦ)

Όλες οι εταιρείες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με την διπλογραφική μέθοδο (υποχρεωτικά οι κεφαλαιουχικές εταιρίες και όσες προσωπικές το έχουν επιλέξει ή υποχρεούνται από τον νόμο λόγω αυξημένου τζίρου) έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κάθε μήνα στον διαδικτυακό κόμβο του Υπουργείου Οικονομικών ([taxisnet.gr](http://taxisnet.gr))

τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που αφορούν τόσο τους προμηθευτές τους όσο και τους πελάτες τους.

Από το 2016 όμως και μετά καθίσταται πλέον ετήσια η υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και συναλλαγών (ΜΥΦ). Υποβάλλονται μέχρι τέλος Φεβρουαρίου του επόμενου έτους από το ημερολογιακό έτος, στο οποίο αφορούν. Η υποβολή των καταστάσεων πραγματοποιείται είτε ενιαία για την έδρα και για τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, είτε για την έδρα και για κάθε εγκατάσταση ξεχωριστά. Στον επόμενο πίνακα παρουσιάζονται αναλυτικά οι πληροφορίες που αφορούν στις συναλλαγές των εταιρειών, που θα πρέπει να αναγράφονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των πελατών και των προμηθευτών της εταιρείας, ενώ στη συνέχεια ακολουθεί ένας πίνακας ο οποίος δείχνει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να καταχωρούνται οι συναλλαγές ανα προμηθευτή και πελάτη.

**Πίνακας 11: Τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις**

1. Ο Α.Φ.Μ. του κάθε πελάτη προς τον οποίο έχει εκδοθεί τιμολόγιο.
2. Ο Α.Φ.Μ. του κάθε προμηθευτή από τον οποίο έχει ληφθεί το τιμολόγιο.
3. Το πλήθος των εκδοθέντων και το πλήθος των ληφθέντων τιμολογίων ανά Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου.
4. Το πλήθος των εκδοθέντων και το πλήθος των ληφθέντων λοιπών φορολογικών στοιχείων, συγκεντρωτικά σε μια εγγραφή.
5. Η καθαρή αξία των συναλλαγών (η αξία προ Φ.Π.Α.). Πρέπει να συμπεριλαμβάνονται όλες οι συναλλαγές, ακόμα και αυτές που είναι χαμηλότερες των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό στοιχείο, οι οποίες εξαιρούνταν με το προηγούμενο σύστημα υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων.
6. Ο Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τις συναλλαγές.
7. Η ένδειξη για το εάν ο αντισυμβαλλόμενος είναι πρόσωπο υπόχρεο στην τήρηση βιβλίων και έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Πηγή: ΠΟΛ. 1022/7.1.2014

**Πίνακας 12: Ο τρόπος καταχώρησης των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων**

Στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών πρέπει να καταχωρούνται ανά ΑΦΜ αντισυμβαλλομένου, με μία κατ' ελάχιστο εγγραφή:	α) Τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί και κάθε εγγραφο που υπέχει θέση εκδοθέντος τιμολογίου, εφόσον αφορούν συναλλαγές με πρόσωπα που διαθέτουν στο εσωτερικό της χώρας ΑΦΜ
	β) Τα πιστωτικά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί, που αφορούν συναλλαγές με πρόσωπα που

	διαθέτουν στο εσωτερικό της χώρας ΑΦΜ.
Πρέπει να καταχωρούνται συγκεντρωτικά ως προς την καθαρή αξία, χωρίς αναγραφή του ΑΦΜ του αντισυμβαλλομένου:	α) Οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, με μια εγγραφή ανά αριθμό μητρώου Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής.
	β) Οι λοιπές μηχανογραφικά ή χειρόγραφα εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, συμψηφισμένες με τις αποδείξεις επιστροφής, με μια εγγραφή.
Στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών πρέπει να καταχωρούνται ανά ΑΦΜ αντισυμβαλλόμενου, με μία κατ' ελάχιστο εγγραφή, τα παρακάτω παραστατικά αγορών αγαθών ή υπηρεσιών:	α) Τα ληφθέντα τιμολόγια και κάθε έγγραφο που υπέχει θέση ληφθέντος τιμολογίου, εφόσον αφορούν συναλλαγές με πρόσωπα που διαθέτουν στο εσωτερικό της χώρας ΑΦΜ.
	β) Τα ληφθέντα πιστωτικά τιμολόγια, που αφορούν συναλλαγές με πρόσωπα που διαθέτουν στο εσωτερικό της χώρας ΑΦΜ. Επίσης, πρέπει να καταχωρούνται συγκεντρωτικά, χωρίς αναγραφή του ΑΦΜ του αντισυμβαλλομένου, άλλα ληφθέντα παραστατικά, όπως οι λογαριασμοί Δ.Ε.Η., Ε.ΥΔ.Α.Π., τηλεφωνίας κ.λπ. ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία λιανικών συναλλαγών (ληφθείσες αποδείξεις) που αφορούν αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών.

Πηγή : ΠΟΛ.1022/7.1.2014

Το τελευταίο στάδιο στην διαδικασία υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων είναι η συμφωνία μεταξύ των συναλλασσόμενων, η οποία γίνεται ηλεκτρονικά. Όταν ολοκληρωθεί η διαδικασία υποβολής ή κατά την διάρκεια, οι υπόχρεοι πρέπει να ελέγξουν αν τα ποσά ανά ΑΦΜ που έχουν υποβάλει συμφωνούν με αυτά που έχει δηλώσει και ο αντισυμβαλλόμενος. Έτσι λοιπόν, όταν υπάρχει ασυμφωνία ή κάποια απόκλιση, αναρτώνται στην καρτέλα του φορολογούμενου ώστε να γίνουν οι απαραίτητες διορθώσεις.

Τέλος, ανάλογα με το ύψος που έχει κάθε απόκλιση, διακρίνονται οι δύο παρακάτω περιπτώσεις:

1. Η συνολική αξία των αποκλίσεων ανά αντισυμβαλλόμενο δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 100 ευρώ. Στην περίπτωση που συμβαίνει αυτό, η διόρθωση δεν είναι υποχρεωτική.
2. Αν υπάρχει μεγαλύτερο ποσό αποκλίσεων, θα πρέπει να ελέγχεται η διαφορά και να γίνονται οι απαραίτητες ενέργειες από τον συναλλασσόμενο που έχει κάνει το λάθος, ώστε να συμφωνήσει το ποσό. Επειδή η πιθανότητα του λάθους συνήθως εντοπίζεται στην πλευρά του αγοραστή και ίσως να οφείλεται

σε καθυστερημένη λήψη του παραστατικού ή σε απώλεια του, η κατάσταση συναλλαγών των προμηθευτών θα μπορεί να διορθωθεί έως 30/11/2016.

### **3.2.2 Οι Φορολογικές υποχρεώσεις μιας Ι.Κ.Ε.**

Μια Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, αντιμετωπίζεται φορολογικά, με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζεται φορολογικά μια Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης. Ο γενικός φορολογικός συντελεστής της Ι.Κ.Ε. ανέρχεται στο 29% , σύμφωνα με την τροποποίηση του άρθρου 1 του ν. 4172/2013.

Επιπλέον, με την ΠΟΛ.1129/06.06.2011 και 1134/06.06.13, καθορίζεται ο τρόπος με τον οποίο θα παρακρατηθεί και θα καταβληθεί ο φόρος που αντιστοιχεί στην διανομή κερδών από παρελθούσες χρήσεις, αν κάτι τέτοιο αποφασιστεί από μια τακτική ή έκτακτη γενική συνέλευση εταίρων μιας Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας. Συγκεκριμένα, οι εγκύκλιοι αυτοί καθορίζουν ότι «ο φόρος θα πρέπει να παρακρατηθεί εντός ενός (1) μηνός από την λήψη της πιο πάνω απόφασης και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα πρέπει να γίνει εφάπαξ, εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων μέσα στο έτος 2013, ο συντελεστής φόρου είναι 25%, ενώ για κέρδη που θα διανεμηθούν από το έτος 2014 και μετά, ο συντελεστής μειώνεται αρκετά, φτάνοντας στο 10%». Ενώ από 1/1/2016 ο συντελεστής ανέρχεται στο 15%, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4387/2016 και ισχύει από 1/1/2016.

Κατά τα άλλα, είναι δεδομένο ότι και οι εταίροι σε μια Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία έχουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους όπως αυτές αναλύθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, δηλαδή στη συμπλήρωση των εντύπων Ν και Ε3, στη χρονική περίοδο που οφείλουν να καταβάλλουν τον φόρο εισοδήματός τους , ενώ θα πρέπει να συμπληρώνεται και το έντυπο Ε5. Τέλος, οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ θα πρέπει να υποβάλλονται την τελευταία εργάσιμη του επόμενου μήνα από αυτόν στον οποίο αφορά ο ΦΠΑ και θα πρέπει να υποβάλλονται οι συγκεντρωτικές καταστάσεις των προμηθευτών και των πελατών (ΜΥΦ) της εταιρείας, κατά τα γνωστά.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η Ι.Κ.Ε. έχει συγκεκριμένες υποχρεώσεις ως προς το Γ.Ε.ΜΗ., οι οποίες προσδιορίζονται στα άρθρα του Νόμου 4072/2012 και συγκεκριμένα στα άρθρα 43-115. Έτσι, σύμφωνα με τον νόμο αυτόν: «Η σύσταση της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας γίνεται με εγγραφή της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ. όπου υποβάλλονται στη δημοσιότητα που προβλέπεται από το άρθρο 16 του ν. 3419/2005 και οι τροποποιήσεις του καταστατικού, καθώς και όσα άλλα στοιχεία αναφέρονται στο νόμο αυτόν, καθώς και στον παρόντα νόμο. Ως προς τα αποτελέσματα της εγγραφής της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ. και της καταχώρισης σε αυτό των άλλων στοιχείων της παραγράφου 2 ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3419/2005. Ο διορισμός, η ανάκληση και η αντικατάσταση του διαχειριστή υπόκεινται σε δημοσιότητα στο Γ.Ε.ΜΗ., σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 3419/2005. Η έλλειψη δημοσιότητας έχει τις συνέπειες της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005.2. Ελάττωμα ως προς το διορισμό του διαχειριστή δεν αντιτάσσεται στους τρίτους, εφόσον τηρήθηκαν οι σχετικές με το διορισμό του διατυπώσεις δημοσιότητας στο Γ.Ε.ΜΗ., εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι τρίτοι γνώριζαν το ελάττωμα». Επίσης, απαραίτητη στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι και η καταχώριση των οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός, κατάσταση



αποτελεσμάτων κλπ.). Πρέπει να γίνει τουλάχιστον 20 μέρες πριν την συνεδρίαση της Τακτικής Συνέλευσης της εταιρείας.

### 3.2.3 Οι Φορολογικές Υποχρεώσεις μίας Ανώνυμης Εταιρείας

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δείξει κανείς στις Ανώνυμες Εταιρίες, καθώς είναι δεδομένο ότι αποτελούν την πιο σημαντική μορφή νομικής οργάνωσης της επιχειρηματικότητας. Στα πλαίσια της παρούσας παραγράφου θα γίνει μια αναλυτική παρουσίαση των φορολογικών υποχρεώσεων μιας Ανώνυμης Εταιρείας και του τρόπου με τον οποίο διέπονται οι κανόνες λειτουργίας της. Έτσι, θα πρέπει να δοθεί πολλή προσοχή στο γεγονός ότι στις 20 Νοεμβρίου 2014 ψηφίστηκε το νομοσχέδιο για τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά θα εφαρμόζονται για χρήσεις που ξεκινούν από την 01.01.2015 και εφεξής, και έγινε νόμος του κράτους. Η βασική νέα προσέγγιση στο θέμα της ρύθμισης των υποχρεώσεων των εταιρειών και συγκεκριμένα των ΑΕ, έγκειται στην αντικατάσταση των δυο βασικών εργαλείων στην νομοθεσία των εταιρειών, του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, γνωστού ως ΚΦΑΣ και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, γνωστού ως ΚΒΣ, από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στο πλαίσιο αυτό και αρχής γενομένης από την 1.1.2015, καταργείται και υποκαθίσταται το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΛΣ).

Αναφορικά με τα βιβλία που οφείλουν να τηρούν οι Ανώνυμες Εταιρίες σημειώνεται ότι οι υποχρεωτικές καταστάσεις που πρέπει να τηρούνται κατά τα ΕΛΠ είναι οι παρακάτω:

- Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Χρηματορροών
- Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Αξίζει να σημειωθεί το γεγονός ότι ο νέος νόμος παρέχει τη δυνατότητα σε μια εταιρεία να αντιγράψει την αποδεκτή μορφή της χρηματοοικονομικής κατάστασης που θέλει να χρησιμοποιήσει, καθώς παρέχει υποδείγματα για όλες. Τα πιο σημαντικά υποδείγματα παρατίθενται στο Παράρτημα.

Στη συνέχεια, παρατίθεται ένας πολύ σημαντικός πίνακας, ο οποίος περιλαμβάνει τις βασικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, οι οποίες θα πρέπει να τηρούνται από τις Ανώνυμες Εταιρίες, προκειμένου να είναι σύνομες.

**Πίνακας 13: Οι Βασικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Μισθώσεις	Προβλέπεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός των «χρηματοδοτικών» και των «λειτουργικών» μισθώσεων.
Αναγνώριση «άυλων» περιουσιακών στοιχείων	Με τον νέο νόμο υιοθετούνται διαφορετικά κριτήρια αναγνώρισης των «άυλων» περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας σε σχέση με τους κανόνες που ίσχυαν βάσει του ΕΓΛΣ

Αποσβέσεις	Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θπόκείνται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική τους ζωή. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση για την οποία προορίζεται. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.
Απομείωση αξίας <sup>10</sup>	Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στο κόστος, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο και μπορούν να αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί την λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωρισθεί. Ειδικά αν η απομείωση αξία αναστρέφεται.
Αποθέματα	Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φτάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
Αναβαλλόμενη Φορολογία	Ο νόμος εισάγει για πρώτη φορά στα ΕΛΠ την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και δίνει δυνατότητα στις εταιρείες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή και απαίτηση υπό προϋποθέσεις στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν.

Πηγή: Εγκύκλιος του Ν.4308/2014

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να τηρούν και τα παρακάτω βιβλία (αν και ο όρος πλέον είναι αδόκιμος) :

<sup>10</sup> το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

- Γενικό ημερολόγιο, ένα αρχείο δηλαδή, στο οποίο καταχωρούνται με κάθε λεπτομέρεια όλες οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα που γίνονται στην εταιρεία.
- Αναλυτικό Καθολικό, ένα αρχείο δηλαδή, στο οποίο καταχωρούνται όλες οι μεταβολές καθενός λογαριασμού ο οποίος τηρείται από την εταιρεία.
- Ισοζύγιο, το οποίο είναι ένα σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και των πιστώσεων των λογαριασμών, ενώ παράλληλα δείχνει και το υπόλοιπο του κάθε τηρούμενου λογαριασμού.

Τα λογιστικά βιβλία των ανωνύμων εταιρειών πρέπει υποχρεωτικά να τηρούνται στα Ελληνικά, ωστόσο υπό κάποιες προϋποθέσεις μόνο μπορούν να τα τηρούν και σε άλλη γλώσσα.

Στον παρακάτω πίνακα γίνεται μία συγκέντρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των κεφαλαιουχικών εταιρειών αναφορικά με την διανομή των κερδών τους.

**Πίνακας 14: Η φορολογία των Κεφαλαιουχικών εταιρειών αναφορικά με την διανομή των κερδών του**

<b>Νομικά Πρόσωπα</b>	<b>Η καταβολή της υποκείμενης παρακράτησης πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί:</b>
Μερίσματα μετόχων Α.Ε. από κέρδη κλειόμενης χρήσης (2015)	Μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από το αρμόδιο όργανο
Διανομή κερδών Ε.Π.Ε φορολογικού έτους 2015	Μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από το αρμόδιο όργανο
Διανομή κερδών Ι.Κ.Ε φορολογικού έτους 2015	Μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από το αρμόδιο όργανο
Διανομή κερδών Ο.Ε.-Ε.Ε, με διπλογραφικό σύστημα (2015)	Μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος

Πηγή: ΠΟΛ. 1011/2.1.2014

### 3.3 Τέλος επιτηδεύματος

Σύμφωνα με το Ν.3986/2011 άρθρο 31, τέθηκε σε εφαρμογή ένας έκτακτος φόρος που αφορά επιτηδευματίες κι ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, εφόσον έχουν συμπληρώσει 5 χρόνια από την έναρξη των εργασιών τους ή δεν έχουν υπερβεί το όριο των ακαθάριστων εσόδων που έχει οριστεί, παρότι δεν έχουν υπερβεί τα 5 έτη λειτουργίας. Ο φόρος αυτός, κατά την τότε κυβέρνηση, δημιουργήθηκε για την αποφυγή της φοροδιαφυγής, διότι μεγάλος αριθμός επαγγελματιών δήλωνε εισόδημα μικρότερο των 12.000 ευρώ που ήταν και το αφορολόγητο όριο ως τότε.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και συγκεκριμένα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 που εφαρμόστηκαν για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το έτος 2015:

- 1) Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ανέρχεται σε:

- α) 800 ευρώ ετησίως για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους,
- β) 1.000 ευρώ ετησίως για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους,
- γ) 650 ευρώ ετησίως για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες,
- δ) 600 ευρώ ετησίως για κάθε υποκατάστημα.

Ειδικά για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθώς και για τους εργαζόμενους με «μπλοκάκια», δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθεριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι 3 φυσικά ή και νομικά πρόσωπα, ή το 75% των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από 1 φυσικό ή νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος ανέρχονται σε:

- α) 400 ευρώ ετησίως εφόσον η έδρα βρίσκεται σε τουριστικό τόπο ή σε πόλεις-χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους,
- β) 500 ευρώ ετησίως εφόσον η έδρα βρίσκεται σε πόλη με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους.

2) Εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του 80%.

3) Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Το χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών υπολογίζεται ως μήνας.

4) Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά κάτω από 3.100 κατοίκους. Επίσης, εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται 3 έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

5) Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε φορολογικού έτους.

6) Το τέλος επιτηδεύματος δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων.

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση ή ένας ελεύθερος επαγγελματίας έχει διακόψει δραστηριότητες για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους, δηλαδή σε χρήσεις πριν από το 2015, αλλά δεν έχει υποβάλει μέχρι σήμερα δήλωση διακοπής στην αρμόδια ΔΟΥ, το Υπουργείο Οικονομικών παρέχει τη δυνατότητα απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την πραγματική διακοπή των δραστηριοτήτων

μέχρι σήμερα, επιτρέποντας την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης διακοπής στην οποία θα αναγράφεται ο πραγματικός χρόνος παύσης των δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση αυτή, πάντως, ο φορολογούμενος δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση να καταβάλει το πρόστιμο των 100 ευρώ, το οποίο προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών για την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα. Η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης διακοπής δραστηριότητας στην αρμόδια ΔΟΥ για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος του 2015 ή και προηγούμενων ετών παρέχεται στους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες και ελεύθερους επαγγελματίες μέχρι και τις 29 Φεβρουαρίου 2016.

Εάν περάσει η προθεσμία αυτή χωρίς οι ενδιαφερόμενοι να δηλώσουν τη διακοπή εργασιών και το κάνουν μεταγενέστερα θα θεωρηθεί πως η διακοπή των εργασιών έγινε κατά την ημέρα υποβολής της δήλωσης και θα κληθούν να υποβάλουν όλες τις φορολογικές δηλώσεις και τους αναλογούντες φόρους για το ενδιάμεσο διάστημα.<sup>11</sup>

### 3.4 Τέλος παρεπιδημούντων

Το τέλος παρεπιδημούντων είναι ένας πρόσθετος φόρος ο οποίος επιβάλλεται από τους δήμους και τις κοινότητες προς τα κέντρα διαμονής διασκέδασης, εστιατόρια όπως επίσης και στα τουριστικά καταλύματα. Σύμφωνα με την τροποποίηση του νόμου 339/2009 του άρθρου 1, το τέλος παρεπιδημούντων μειώνεται από το 2% στο 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων των επισιτιστικών κτλ. επιχειρήσεων.

Στα τουριστικά καταλύματα ισχύει το τέλος διαμονής παρεπιδημούντων και είναι τα παρακάτω:

- 0,5% επί της τιμής κλίνης των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οποιασδήποτε λειτουργικής μορφής (ξενοδοχεία, Motels, Bungalows, ξενώνων και διαμερισμάτων επιπλωμένων)
- 0,5% επί του καταβαλλόμενου μισθώματος κλίνης, ενοικιαζόμενου δωματίου, διαμερίσματος, χώρου ή θέσεως οργανωμένης κατασκήνωσης (κάμπινγκ), εφ' όσον η διαμονή διαρκεί λιγότερο του εξαμήνου.

Ο τρόπος υπολογισμού είναι μίσθωμα x 0,5 / 100,5.

Στα επισιτιστικά καταστήματα και στα κέντρα διαμονής διασκέδασης το τέλος παρεπιδημούντων ονομάζεται τέλος κατανάλωσης και υπολογίζεται ως εξής:

- 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων του κάθε είδους, μορφής και ονομασίας καταστημάτων στα οποία πωλούνται για κατανάλωση εντός του καταστήματος ή σε πακέτο φαγητά ή ποτά, εφόσον στην άδεια που έχει εκδοθεί δηλώνεται ότι διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή εκτός του καταστήματος.
- 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων των ζυθοπωλείων και μπαρ ανεξαρτήτως ονομασίας και κατηγορίας
- 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων των καντινών

Ο τρόπος που υπολογίζεται το τέλος παρεπιδημούντων για τα συγκεκριμένα είδη καταστημάτων είναι : ακαθάριστα έσοδα x 0,5% / 100,5.

---

<sup>11</sup> Πηγή: Εφημερίδα «Ναυτεμπορική», Άρθρο «Ποιοι επιχειρηματίες και επαγγελματίες απαλλάσσονται από το τέλος επιτηδεύματος»

Υπάρχουν και οι παρακάτω εξαιρέσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες δεν είναι υποχρεωμένες να πληρώσουν τον φόρο.

- Τα εστιατόρια, κυλικεία, οινομαγειρεία που λειτουργούν εντός των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και εξυπηρετούν κατά κύριο λόγο τους ενοίκους της ξενοδοχειακής επιχείρησης. Δεν υπάγονται όμως τα καταστήματα αυτά που έχουν επεκταθεί σε κοινόχρηστους χώρους καθώς και όταν έχουν ανεξάρτητη είσοδο.
- Τα επισιτιστικά καταστήματα που στην άδεια λειτουργίας τους δεν αναγράφεται ότι διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα.

Ωστόσο, στην περίπτωση που επιχείρηση έχει περισσότερα από ένα υποκαταστήματα τα οποία υπάγονται στο τέλος αυτό, υποχρεούται να υποβάλλει ξεχωριστή δήλωση για το κάθε κατάστημα. Το τέλος 0,5% επιβαρύνει τον πελάτη και καταβάλλεται από την επιχείρηση στον δήμο στον οποίο ανήκει. Έτσι λοιπόν, συμπληρώνεται ένα έντυπο στο οποίο αναγράφονται τα αντίστοιχα ποσά των ακαθάριστων εσόδων καθώς επίσης φαίνεται και ο υπολογισμός με τον οποίο προκύπτει ο φόρος που πρέπει να πληρωθεί. Μαζί με το έντυπο αυτό πρέπει να κατατεθεί και η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α και ένα ισοζύγιο για τον συγκεκριμένο μήνα. Ο χρόνος πληρωμής είναι ίδιος με την προθεσμία απόδοσης του Φ.Π.Α. δηλαδή ανά τρίμηνο ή ανά μήνα. Για κάθε καθυστέρηση της πληρωμής του τέλους η μηνιαία επιβάρυνση ανέρχεται στο 2% και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρεί προσαύξηση η οποία μπορεί να μειωθεί ή να παραλειφθεί με κάποια μελλοντική ρύθμιση.

### **3.5 Υποβολή κατάστασης συμφωνητικών**

Σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών, κάθε επιτηδευματίας φυσικό ή νομικό πρόσωπο είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει την κατάσταση συμφωνητικών, η οποία απεικονίζει συμφωνητικά με συμβαλλόμενο επιτηδευματία ή τρίτο και για οποιαδήποτε συναλλαγή για την οποία δεν προβλέπεται διαφορετική διαδικασία υποβολής.

Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου κάθε έτους και συμπεριλαμβάνουν συμφωνητικά τα οποία έγιναν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. Η υποβολή τους γίνεται ηλεκτρονικά μέσω της υπηρεσίας taxis net.

## 4. Οι Φορολογικές και Ασφαλιστικές Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων

Παρακάτω, παρατίθενται αντί άλλων συμπερασμάτων, μια προσπάθεια συγκέντρωσης όλων των φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων όλων των ειδών των επιχειρήσεων, σε ένα φορολογικό έτος, το οποίο έχει λήξει και έτσι, είναι δυνατόν να υπάρξει μια ολοκληρωμένη εικόνα.

### 4.1 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ)

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται το εισόδημα που προκύπτει από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή, σε χρήμα ή σε είδος, που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή, κάθε οικονομικό έτος.

Στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται επίσης και οι ακόλουθες παροχές:

- Δωροεπιταγές
- Διατακτικές
- Καταβαλλόμενο ή τεκμαρτό ενοίκιο
- Μισθός οικιακού προσωπικού
- Πάγια αντιμίσθια δικηγόρων
- Ξεναγοί
- Δικαιώματα προαίρεσης (Stock Options)

Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες:

- Αποζημίωση υπαλλήλου για δαπάνες υπηρεσίας
- Εκτός έδρας δημοσίων υπαλλήλων
- Εφάπαξ των δημοσίων υπαλλήλων
- Ποσοστό 20% των αναδρομικών αποδοχών, αμοιβών και συντάξεων που αποκτώνται με βάση διάταξη νόμου, δικαστική απόφαση ή ύστερα από επίσχεση εργασίας
- Οδοιπορικά έξοδα ταξιδίων, διατροφή σε ερασιτέχνες αθλητές μέχρι 3.520 ευρώ ετησίως
- Αποζημιώσεις σε υπαλλήλους βουλευτών – ευρωβουλευτών
- Επίδομα μουσικού οργάνου των μουσικών της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής

Κατά το άρθρο 46, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής του, ανεξάρτητα εάν τα εισέπραξε ή όχι.

Κατά το άρθρο 57 υπόχρεος σε παρακράτηση του Φ.Μ.Υ είναι ο εργοδότης που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό, ή ο φορέας που καταβάλλει

συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή και η παρακράτηση γίνεται κατά την καταβολή των μισθών, συντάξεων, επιχορηγήσεων.

Μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 υπήρχε η υποχρέωση της υποβολής προσωρινής δήλωσης Φ.Μ.Υ (έντυπο Ε511) καθώς και της Οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ (έντυπο Ε7). Την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ, υποχρεούνταν να υποβάλλουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις Δημόσιες Υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους.<sup>12</sup> Από 01/01/2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013 δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση υποβολής Ε7.<sup>13</sup>

Η προσωρινή δήλωση Φ.Μ.Υ αφορά όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων και η υποβολή της είναι υποχρεωτική σε μηνιαία βάση και με προθεσμία απόδοσης του εν λόγω φόρου την τελευταία ημέρα του μεθεπόμενου από την παρακράτηση μήνα.<sup>14</sup>

Για τον υπολογισμό του φόρου θα πρέπει, από το ακθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες όπως ορίζεται από το άρθρο 45 να αφαιρέσουμε κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα, και εν συνεχεία να αφαιρέσουμε τις κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων. Το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες πολλαπλασιάζουμε το ποσό αυτό με το 14 (12 μισθοί + 1 μισθό δώρο Χριστουγέννων + ½ μισθού δώρο Πάσχα + ½ μισθού επίδομα αδειας), το αποτέλεσμα είναι οι ετήσιες αποδοχές. Το ποσό αυτό θα πάρουμε και θα το συγκρίνουμε με την κλίμακα υπολογισμού φόρου για μισθωτούς και συνταξιούχους για το έτος που μας ενδιαφέρει και βλέπουμε τον φόρο που προκύπτει. Από τον φόρο που προκύπτει αφαιρούμε το 1,5% που είναι η έκπτωση για την εφάπαξ καταβολή και το ποσό που μένει είναι ο ετήσιος φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί από τον μισθωτό. Για τον μηνιαίο υπολογισμό, διαιρούμε τον φόρο δια του 14. Αξίζει να σημειωθεί ότι εάν υπάρχουν τέκνα, υπάρχει αναπροσαρμογή του αφορολόγητου ανάλογα με τον αριθμό αυτών.

Συμφωνα με περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 57, για τον υπολογισμό του φόρου, για τους αμοιβόμενους με ημερομίσθιο πάνω από 24 ευρώ, υπολογίζεται παρακρατούμενος φόρος 3% πάνω στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου. Το ημερομίσθιο έως 24 ευρώ είναι αφορολόγητο.

Τέλος σε υπερωρίες, επιδόματα, πρόσθετες αμοιβές, παρακρατείται φόρος 20%.

## 4.2 Λοιπές Φορολογικές Υποχρεώσεις και αλλαγές μέσα στο 2016

Αναφορικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις, συνοψίζονται στα παρακάτω:

- Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
- Τεκμήρια Απόκτησης Περιουσιακών Στοιχείων
- Υποβολή Περιοδικών Δηλώσεων ΦΠΑ για εταιρίες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο
- Υποβολή Περιοδικών Δηλώσεων ΦΠΑ για εταιρίες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με τη απλογραφική μέθοδο
- Υποβολή δηλώσεων Παρακρατούμενων Φόρων

<sup>12</sup> [http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis\\_site/Help/FAQsPages/FAQS\\_E7\\_general\\_2014.html](http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Help/FAQsPages/FAQS_E7_general_2014.html)

<sup>13</sup> [http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis\\_site/Help/FAQs.html](http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Help/FAQs.html)

<sup>14</sup> [http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis\\_site/Help/FAQsPages/FAQs\\_prosoriniFMY.html](http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Help/FAQsPages/FAQs_prosoriniFMY.html)



- Υποβολή βεβαιώσεων Παρακρατούμενων Φόρων
- Υποβολή οριστικών δηλώσεων Παρακρατούμενων Φόρων

Αναφορικά με το θέμα της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, η υποβολή της ορίστηκε να ξεκινήσει για τα φυσικά πρόσωπα 5 Απριλίου του 2016 και στις 9 Ιουνίου 2016 για τα Νομικά πρόσωπα, εντούτοις η πρώτη παράταση περί των φυσικών προσώπων δόθηκε έως της 30/6/2016 και τελικά κατέληξαν έως τις 18 Ιουλίου 2016 για τα φυσικά πρόσωπα και 25 Ιουλίου για τα νομικά πρόσωπα.

Αναφορικά με το θέμα των Τεκμηρίων Απόκτησης Περιουσιακών Στοιχείων, σημειώνεται ότι από την 1η Ιανουαρίου του 2014 επαναφέρεται το καθεστώς του «πόθεν έσχες» για θέματα που αφορούν την αγορά ή την ανέγερση ακινήτων, καθώς επίσης και για θέματα που αφορούν στη σύσταση εταιρείας ή αύξηση μετοχικού κεφαλαίου αν πρόκειται για Ομόρρυθμη, Ετερόρρυθμη, Περιορισμένης ευθύνης ή Ανώνυμη Εταιρεία και τέλος, για θέματα που αφορούν την αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

Αναφορικά με το θέμα της Υποβολής Περιοδικών Δηλώσεων ΦΠΑ για εταιρείες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, θα πρέπει να καταθέτουν τις χρεωστικές τους δηλώσεις μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα (30 ή 31), της περιόδου που αφορούν και ανεξαρτήτως για το αν πρόκειται για πιστωτικές δηλώσεις ή δηλώσεις μηδενικού αθροίσματος.

Αναφορικά με το θέμα της Υποβολής Περιοδικών Δηλώσεων ΦΠΑ για εταιρείες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, θα πρέπει να καταθέτουν τις χρεωστικές τους δηλώσεις μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα που ακολουθεί το απαραίτητο τρίμηνο και μέχρι το τέλος του ίδιου μήνα (30 ή 31) αν πρόκειται για πιστωτικές δηλώσεις ή δηλώσεις μηδενικού αθροίσματος.

Σημειώνεται ότι και στις δυο περιπτώσεις , είτε δηλαδή η επιχείρηση τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο (βιβλία Γ Κατηγορίας), είτε η επιχείρηση τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με τη απλογραφική μέθοδο (βιβλία Β Κατηγορίας), υποχρεούται η επιχείρηση σύμφωνα με το νόμο να καταθέτει την Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ με ηλεκτρονικό τρόπο, στον διαδικτυακό τόπο του υπουργείου Οικονομικών, το [taxisnet \(www.gsis.gr\)](http://www.gsis.gr) . Επίσης, έως την 26η του επόμενου μήνα υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα (listing) ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων από όλους τους υπόχρεους ΦΠΑ, ηλεκτρονικά μέσω taxisnet.

Στο σημείο αυτό θα αναφέρουμε ότι δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση υποβολής της οριστικής δήλωσης αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα (Ε20) οικ. έτους 2014 και της οριστικής δήλωσης για εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις (Ε21) οικ. έτους 2014 και για φορολογικά έτη από 01/01/2014 και έπειτα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι το ίδιο ισχύει και για την οριστική δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών, δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά υποβάλλονται πλέον αναλυτικά μέσω των αντίστοιχων εφαρμογών υποβολής των βεβαιώσεων αποδοχών/αμοιβών της Δ.ΗΛΕ.Δ/Γ.Γ.Δ.Ε.

## **4.2.1 Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού**

Στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων είναι και η καταχώρηση των εξόδων μισθοδοσίας στο έντυπο Ε3. Τα έξοδα αυτά είναι εκπιπτόμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και ως εκ τούτου για να δηλωθεί και να τύχει της έκπτωσης θα πρέπει να έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού.

Σε περίπτωση που δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές, τότε δεν εκπίπτουν.

## **4.2.2 Κατάργηση Θεώρησης Βιβλίων**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1023/2014, με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α΄)», καθορίζεται ότι : «από 1.1.2014, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δεν θεωρούν οποιοδήποτε φορολογικό βιβλίο και στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ'εξουσιοδότηση αυτού ή του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), καθώς και του ν. 1809/1988, περί φορολογικών μηχανισμών. Σημειώνεται ότι, τυχόν αποθέματα θεωρημένων και μη χρησιμοποιηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι της εξαντλήσεως αυτών.». Ωστόσο, εξαιρούνται όσα θεωρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις άλλων νόμων (δελτίο παράδοσης κτισμάτων , βιβλίο κοστολογίου , ειδικό διπλότυπο στοιχείο απαλλαγής από τον ΦΠΑ).

## **4.2.3 Κατάργηση Δελτίου Αποστολής**

Επίσης, μια σημαντική τομή στο φορολογικό και λογιστικό καθεστώς των επιχειρήσεων είναι η κατάργηση από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2014 του δελτίου αποστολής, για τα αγαθά τα οποία διακινούνται με στόχο την πώλησή τους. Κρίνεται, βέβαια, υποχρεωτική η έκδοση από την μεριά του αποστολέα ενός συνοδευτικού του προϊόντος εντύπου, το οποίο θα πρέπει να αναγράφει συγκεκριμένα πράγματα, ή πληροφορίες που κρίνει η επιχείρηση ότι είναι απαραίτητες.

## **4.2.4 Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών και Εσόδων**

Όπως έχει ήδη προαναφερθεί και νωρίτερα στο κείμενο, η Συγκεντρωτική Κατάσταση των Πελατών και των Εσόδων της επιχείρησης θα πρέπει να υποβάλλεται υποχρεωτικά από τις εταιρείες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο, ανάγεται σε ετήσια βάση από το ημερολογιακό έτος 2016 και μετά.

## 4.2.5 Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών και Εξόδων

Προσθετικά αυτών που παρουσιάστηκαν στην παράγραφο 3.2.1 της παρούσας εργασίας, σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, τα στοιχεία που υποβάλλονται και με τον τρόπο που πρέπει να υποβληθούν, θα πρέπει να συμβαδίζουν με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Από εδώ προκύπτει η υποχρέωση οι επιχειρήσεις αν υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ, θα πρέπει να τροποποιείται ανάλογα και η κατάσταση φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, σημειώνεται ότι ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία δεν υποβάλλονται στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, με βάση τις διατάξεις της Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1022/2014, για ορισμένες συναλλαγές, που αφορούν είτε λήψη υπηρεσιών είτε καταβολή δαπανών

**Πίνακας 15: Τα στοιχεία για τα οποία δεν απαιτείται να περιληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των πελατών και των προμηθευτών**

1. Ενοίκια ακινήτων, εφόσον η αξία δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.
2. Πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών από και προς την αλλοδαπή (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις – παραδόσεις, συναλλαγές με τρίτες χώρες)
3. Εισιτήρια όλων των μεταφορικών μέσων, συμπεριλαμβάνονται και οι αποδείξεις
4. Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις και επαγγελματικά Επιμελητήρια, συνδρομές και δωρεές σε συλλόγους και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, για τις οποίες έχουν εκδοθεί μη φορολογικά στοιχεία - αποδείξεις εισπραξης.
5. Δεν υποβάλλονται στοιχεία από τις Τράπεζες και τους συναλλασσόμενους με αυτές, για συναλλαγές που αφορούν τους τόκους καταθέσεων ή τις προμήθειες που χορηγούνται από αυτές (έσοδα – έξοδα αντίστοιχα)
6. Η αξία εγγυοδοσίας, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των πωληθέντων αγαθών
7. Έξοδα μισθοδοσίας (μισθοί, ημερομίσθια, συντάξεις)
8. Εισφορές που καταβάλλονται σε Ταμεία Ασφάλισης (Ο.Α.Ε.Ε. κλπ.)
9. Το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.), καθώς και το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.), που εισπράττονται μέσω των λογαριασμών της Δ.Ε.Η., δεν περιλαμβάνονται στην αξία της συναλλαγής, που υποβάλλεται με τις υπόψη καταστάσεις.
10. Γραμμάτια προκαταβολής (προείσπραξης) Δικηγορικών Συλλόγων, καθώς και τα μερίσματα που χορηγούν οι Δικηγορικοί Σύλλογοι, οι Σύλλογοι Δικαστικών Επιμελητών κλπ. στα μέλη τους
11. Τέλη και δικαιώματα που εισπράττουν οι Αμισθοι Υποθηκοφύλακες, για λογαριασμό τους και για λογαριασμό τρίτων
12. Ασφάλιστρα και αντασφάλιστρα
13. Κοινόχρηστες δαπάνες
14. Πωλήσεις λαχείων.

Πηγή: [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

## 4.2.6 Ηλεκτρονικός Φάκελος Ελέγχου

Τελευταία αναφορά του παρόντος κεφαλαίου γίνεται στην δημιουργία του Ηλεκτρονικού Φακέλου Ελέγχου, ο οποίος θα πρέπει να κατατίθεται από όλες τις εταιρείες που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν ενημερωμένο τον ηλεκτρονικό τους φάκελο, τουλάχιστον στο τέλος

του επόμενου μήνα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σημειώνεται, τέλος, ότι το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού φακέλου απαγορεύεται να περιέχει σε συνημμένη μορφή χειρόγραφα στοιχεία, ενώ διευκρινίζεται ότι ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., αλλά τα δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν αυτός πραγματοποιηθεί. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα στοιχεία που θα πρέπει να περιέχονται στον ηλεκτρονικό φάκελο κάθε επιχείρησης.

**Πίνακας 16: Τα απαραίτητα στοιχεία του Ηλεκτρονικού Φακέλου της Επιχείρησης**

1. Το τελευταίο προσωρινό και το οριστικό ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων
2. Τα ημερολόγια
3. Το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού
4. Το βιβλίο των πληροφοριών των επιτηδευματιών που υποχρεούνται σε τήρηση θεωρημένων εντύπων με τις πληροφορίες των συναλλαγών τους
5. Το μητρώο παγίων
6. Οι καρτέλες θεωρημένης αποθήκης εφόσον τηρούνται μηχανογραφικά
7. Τυχόν αρχεία Excel, Word ή άλλων εφαρμογών τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί για την απεικόνιση του βιβλίου απογραφών και Ισολογισμού, και των λοιπών Οικονομικών Καταστάσεων

Πηγή : [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

### 4.3 Ασφαλιστικές Υποχρεώσεις των Εργοδοτών

Ο εργοδότης είναι υπεύθυνος για την καταβολή των εισφορών των ασφαλισμένων που παρέχουν εξαρτημένη εργασία ( Άρθρο 26 παρ. 1 του Α.Ν. 1846/51), καθώς και για την καταβολή των εισφορών των ασφαλισμένων, οι οποίοι δεν αμείβονται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει από τον ίδιο αλλά από τρίτους.

Οι εργοδότες που απασχολούν ή πρόκειται να απασχολήσουν πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλιση του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ ή στην ασφάλιση των φορέων ή των κλάδων και λογαριασμών των οργανισμών κοινωνικής πολιτικής των οποίων τις εισφορές εισπράττει ή συνεισπράττει το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ είναι υποχρεωμένοι:

1. **Να γίνεται απογραφή στο Μητρώο Εργοδοτών του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ**

Η απογραφή θα πρέπει να γίνεται στο αρμόδιο υποκατάστημα του ΙΚΑ ανάλογα με την έδρα της επιχείρησης. Τους αποδίδεται ένας μοναδικός Αριθμός Μητρώου Εργοδότη (ΑΜΕ), καθώς και οι κωδικοί μέσω των οποίων θα έχουν πρόσβαση τόσο στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ, καθώς επίσης και σε αυτές του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας (Υ.Ε.Κ.Α) ώστε να μπορούν να έχουν πρόσβαση στις υπηρεσίες του Σ.Ε.Π.Ε<sup>15</sup> και του ΟΑΕΔ<sup>16</sup> για την ηλεκτρονική καταχώρηση και υποβολή των προσλήψεων, των συμβάσεων, την κατάθεση των ωρών του προσωπικού στον πίνακα προσωπικού και όλων των εντύπων που πρέπει να υποβάλει μια επιχείρηση για την απασχόληση προσωπικού.

2. **Υποχρέωση υποβολής και τήρησης των Ε3 και Ε4 του πληροφοριακού συστήματος ΕΡΓΑΝΗ:** Κάθε εργοδότης που απασχολεί εργαζόμενους με σχέση

<sup>15</sup> ΣΕΠΕ: Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Πληροφορικής Ελλάδας

<sup>16</sup> ΟΑΕΔ: Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού

εξαρτημένης εργασίας ιδιωτικού δικαίου, υποχρεούνται να υποβάλλει ηλεκτρονικά τα έντυπα ΣΕΠΕ – ΟΑΕΔ στο Π.Σ «ΕΡΓΑΝΗ»<sup>17</sup>. Όταν γίνεται η πρόσληψη του μισθωτού, πρέπει να υποβληθεί το Ενιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης (Ε3) καθώς και ο Συμπληρωματικός Πρόσληψης - Πίνακας Προσωπικού (Ε4) ο οποίος πλέον προκύπτει αυτόματα μετά την οριστική υποβολή της πρόσληψης. Ο εργοδότης είναι υποχρεωμένος να τα τηρεί στο αρχείο της επιχείρησης του ώστε να μπορεί να το επιδείξει σε τυχόν έλεγχο. Ο πίνακας προσωπικού (Ε4) πρέπει να αναρτάται σε εμφανές σημείο της επιχείρησης και να ανανεώνεται κάθε φορά που υπάρχουν τροποποιήσεις στα ωράρια αφού πρώτα έχει δηλωθεί ηλεκτρονικά η όποια τροποποίηση. Κάθε χρόνο και συγκεκριμένα στο διάστημα από 1-21/10 κάθε επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει ηλεκτρονικά τον Ετήσιο Πίνακα Προσωπικού (Ε4), ο οποίος πρέπει επίσης να υπάρχει αναρτημένος στο χώρο της επιχείρησης. Γενικότερα η επιχείρηση για κάθε εργαζόμενο που απασχολεί, θα πρέπει να έχει ένα αρχείο με όλα τα έντυπα που αποτυπώνουν την εργασιακή τους σχέση, όπως αναγγελία πρόσληψης, σύμβαση εργασίας, όρων σύμβασης και φυσικά πίνακα προσωπικού. Όλα τα παραπάνω θα πρέπει να μπορούν να επιδειχθούν σε περίπτωση ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, σε αντίθετη περίπτωση, οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να επιβάλλουν τις προβλεπόμενες διοικητικές κυρώσεις.

3. **Να τηρούν το Ειδικό Βιβλίο Καταχώρησης Νεοπροσλαμβανόμενου Προσωπικού:** Σύμφωνα με τον ν. 4225/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση των εργοδοτών να τηρούν ταυτοχρόνως με την πρόσληψη, και τον πίνακα ωρών προσωπικού σε χειρόγραφο μορφή και το ΕΒΚΝΠ.<sup>18</sup>. Αυτό ισχύει για τις μισθολογικές περιόδους απασχόλησης από 01/06/2014 και μετά. Το ΕΒΚΝΠ τηρείται έως τις 31/05/2014 και πλέον φυλάσσεται από τον εργοδότη για 10 έτη από τη νόμιμη θεώρησή του και επιδεικνύεται αν ζητηθεί κατά τη διάρκεια επιτόπιου ελέγχου.
4. **Να χορηγούν** κατά την πληρωμή των αποδοχών του προσωπικού τους, εκκαθαριστικό σημείωμα ή σε περίπτωση εφαρμογής μηχανογραφικού συστήματος, ανάλυση μισθοδοσίας, δηλαδή την απόδειξη πληρωμής. Και στις δυο περιπτώσεις πρέπει να απεικονίζονται αναλυτικά οι αποδοχές του προσωπικού, όπως επίσης και οι κρατήσεις που έγιναν σ' αυτές.
5. **Υποχρέωση υποβολής Δήλωσης Μεταβολών Στοιχείων Εργοδότη:** Κάθε μεταβολή που μπορεί να προκύψει στα στοιχεία των εργοδοτών όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στο Μητρώο Εργοδοτών του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ, θα πρέπει να δηλώνεται από τον εργοδότη στο αρμόδιο υποκατάστημα του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ που υπάγεται η έδρα της επιχείρησής του. Ανάλογα την μεταβολή που χρειάζεται να γίνει υπάρχει και μία συγκεκριμένη ημερολογιακή προθεσμία, στο διάστημα της οποίας πρέπει να δηλωθεί ώστε να είναι εμπρόθεσμη, διαφορετικά επιβαρύνεται με πρόστιμο. Οι μεταβολές στοιχείων που πρέπει οι εργοδότες να γνωστοποιούν στο ΙΚΑ – ΕΤΑΜ είναι οι ακόλουθες:

---

<sup>17</sup> Π.Σ ΕΡΓΑΝΗ: Πληροφοριακό Σύστημα ΕΡΓΑΝΗ, δημιουργήθηκε 1/3/2013 για την ποιοτική αναβάθμιση των πολιτικών του Υπουργείου Εργασίας

<sup>18</sup> ΕΒΚΝΠ: Είναι ένα χειρόγραφο βιβλίο που περιείχε συνοπτικά τα στοιχεία κάθε εργαζομένου, συμπεριλαμβανομένου μισθού, και συνυπογραφόταν από τον εργοδότη και το εργαζόμενο και τηρούταν στην επιχείρηση.

- Έναρξη απασχόλησης προσωπικού σε παράρτημα του εργοδότη
- Επαναλειτουργία της επιχείρησης που συνοδεύεται με έναρξη απασχόλησης προσωπικού στην έδρα της ή σε παράρτημά της
- Οριστική διακοπή εργασιών επιχείρησης ή παραρτήματός της
- Μεταφορά έδρας ή παραρτήματος επιχείρησης
- Αλλαγή υπευθύνων επιχείρησης, των στοιχείων τους, του τόπου κατοικίας ή διαμονής τους
- Αλλαγή επωνυμίας επιχείρησης
- Αλλαγή νομικής μορφής

Η διαδικασία γίνεται μέσω της υποβολής του εντύπου «ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΡΓΟΔΟΤΗ» το οποίο συμπληρώνεται ανάλογα με το είδος της μεταβολής και υποβάλλεται στο αρμόδιο υποκατάστημα ΙΚΑ – ΕΤΑΜ που υπάγεται η έδρα της επιχείρησης.

Όσον αφορά τις δύο πρώτες περιπτώσεις μεταβολών, υποβάλλεται άμεσα με την έναρξη της απασχόλησης ενώ για τις υπόλοιπες περιπτώσεις υπάρχει προθεσμία εντός διαστήματος 30 ημερολογιακών ημερών.

**7. Υποχρέωση υποβολής Αναλυτικής περιόδικης δήλωσης (ΑΠΔ)** η οποία θα αναλυθεί στην παρακάτω παράγραφο.

#### **4.4 Υποβολή της Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης (ΑΠΔ)**

Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (ΑΠΔ) είναι η δήλωση η οποία υποβάλλεται από τον εργοδότη και περιλαμβάνει πληροφορίες ή στοιχεία που αφορούν το χρόνο απασχόλησης κάθε ασφαλισμένου, τον μισθό, τους κλάδους ασφάλισης όπως επίσης και το ύψος των ασφαλιστικών εισφορών του εργαζόμενου και του εργοδότη<sup>19</sup>. Κάθε εργοδότης που απασχολεί άτομα τα οποία υπάγονται στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, είναι υποχρεωμένος να τηρεί, υποβάλλει και έχει αρχείο της ΑΠΔ. Αυτό ισχύει για απασχόληση που έχει ξεκινήσει από 01/01/2002. Είναι απαραίτητο να σημειωθεί ότι η υποχρέωση του εργοδότη για την ασφαλιστική τακτοποίηση των μισθωτών δεν ολοκληρώνεται με την καταβολή των εισφορών αλλά με την έγκαιρη υποβολή της ΑΠΔ, συμπληρωμένη με τα ακριβή στοιχεία των ασφαλισμένων. Σε περίπτωση που γίνει παράλειψη της υποβολής της συνεπάγονται κυρώσεις για τον εργοδότη.

Από την πανελλαδική εφαρμογή του θεσμού της Α.Π.Δ. εξαιρούνται οι παρακάτω κατηγορίες:

- Αποκλειστικές νοσοκόμες.
- Ιερόδουλες.
- Από τους μη παρέχοντες εξαρτημένη εργασία στο θέαμα και ακρόαμα
- Εργαζόμενοι στο Άγιο Όρος.

<sup>19</sup> Άρθρο 8 παράγραφος 6 Ν. 2972/2001

• Ιδιοκτήτες κρεοπωλείων και ομόρρυθμα μέλη εταιρικών επιχειρήσεων (Ο.Ε ή Ε.Ε) κρεοπωλείου οι οποίοι ασφαρίζονται στο ΕΤΕΑΜ (ΙΚΑ-ΤΕΑΜ) έως 30/11/2013. Από 1/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4225/14 υποχρεούνται να υποβάλλουν Α.Π.Δ. για τις εισφορές που καταβάλλουν στο Φορέα.

Οι εργαζόμενοι σε αυτά τα επαγγέλματα εξακολουθούν να συναλλάσσονται με το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ με τον τρόπο που ορίζουν οι ειδικές για αυτούς διατάξεις, σε ότι αφορά στην υποβολή στοιχείων ασφάλισης και στην καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών.

Εξαιρούνται προσωρινά από την πανελλαδική εφαρμογή του θεσμού της Α.Π.Δ. οι παρακάτω κατηγορίες εργοδοτών και επαγγελματιών:

- Σωματεία φορτοεκφορτωτών.
- Ταμείο Λαϊκών Αγορών για την ασφάλιση των κατόχων αδειας πωλητή λαϊκής αγοράς.
- Ρητινοσυλλέκτες.
- Ξεναγοί.
- Σμυριδορύκτες.
- Σωματεία εκδοροσφαγέων.
- Καπνομεσίτες
- Δασικοί Συνεταιρισμοί για τα μέλη τους.

Οι εργοδότες αυτοί, όπως έχουν καθοριστεί με Ειδικούς Κανονισμούς, εξακολουθούν να συναλλάσσονται με το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ με τον τρόπο που ορίζουν οι διατάξεις των Ειδικών Κανονισμών σε ότι αφορά στην υποβολή στοιχείων ασφάλισης και στην καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών.

Στην Α.Π.Δ. περιλαμβάνονται στοιχεία της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται. Αναγράφονται όλα τα αναγκαία υπολογιστικά και ασφαλιστικά στοιχεία, ώστε να προσδιορίζεται ακριβώς η ταυτότητα του εργοδότη και των εργαζομένων του. Επίσης, περιλαμβάνει αναδρομικές αποδοχές σε εφαρμογή Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας, αναπροσαρμογή τεκμαρτών ημερομισθίων, απόφασης διαιτησίας, δικαστικής απόφασης, bonus, επίδομα ισολογισμού, δώρα εορτών, επίδομα αδειας και λοιπές αποδοχές, εφόσον καταβλήθηκαν εντός της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται η Α.Π.Δ..

#### **4.4.1 Τύποι Α.Π.Δ.**

Στην συνέχεια αναλύονται οι τύποι της Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης:

- **Κανονική Α.Π.Δ. με κωδικό 01:** Υποβάλλεται από κάθε εργοδότη που απασχολεί πρόσωπο ή πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ στις προθεσμίες που αναφέρονται παρακάτω. Με την ΑΠΔ αυτή δηλώνονται τα στοιχεία απασχόλησης (ημέρες εργασίας, αποδοχές, ειδικότητα κ.λπ.) των απασχολουμένων του εργοδότη, που αφορούν τη χρονική περίοδο αναφοράς της Α.Π.Δ., καθώς επίσης και οι αναδρομικές αποδοχές που καταβάλλονται σε εφαρμογή Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας, σε αναπροσαρμογή τεκμαρτών ημερομισθίων, σε εκτέλεση απόφασης διαιτησίας, δικαστικής απόφασης, οι αποδοχές από bonus, από επίδομα ισολογισμού,

δώρων εορτών, επιδόματος αδείας και λοιπές αποδοχές εφόσον καταβλήθηκαν εντός της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται η Α.Π.Δ..

- **Έκτακτη Α.Π.Δ. με κωδικό 02:** Σύμφωνα με το Άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.2972/01 οι επιχειρήσεις συνεχούς λειτουργίας που διακόπτουν την απασχόληση του συνόλου του προσωπικού καθώς και οι εποχιακές επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν έκτακτη Α.Π.Δ. στο αρμόδιο Υποκατάστημα ή Παράρτημα μέσα σε οκτώ (8) εργάσιμες ημέρες από την ημέρα διακοπής της απασχόλησης.

Η έκτακτη Α.Π.Δ. περιέχει εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται αποκλειστικά στη χρονική περίοδο απασχόλησης και υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη ότι έπαυσε να απασχολεί προσωπικό.

- **Επανυποβολή Α.Π.Δ. με κωδικό 03:** Υποβάλλεται για τη διόρθωση των λαθών, που εντοπίζονται κατά την επεξεργασία της παραλαβής των Α.Π.Δ. και γνωστοποιούνται στον εργοδότη.

- **Συμπληρωματική Α.Π.Δ. με κωδικό 04:** Υποβάλλεται για μισθολογικές περιόδους παρελθόντος χρόνου με σκοπό να συμπληρώσει ήδη υποβληθείσα Α.Π.Δ. Μέσω διαδικτύου μπορεί να υποβληθεί μόνο εντός της ίδιας προθεσμίας που ορίζεται για την υποβληθείσα Κανονική ΑΠΔ (01) που πρόκειται να συμπληρώσει. Μετά την λήξη της σχετικής προθεσμίας η υποβολή της Συμπληρωματικής (04) Α.Π.Δ. γίνεται μόνο στο κατά τόπο αρμόδιο Υποκατάστημα ή Παράρτημα ΙΚΑ - ΕΤΑΜ. Η καταχώρηση της Συμπληρωματικής Α.Π.Δ. στο σύστημα και η ενημέρωση της κύριας βάσης δεδομένων με τα στοιχεία αυτής, γίνεται κατόπιν ελέγχου από τα αρμόδια όργανα του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

#### **4.4.2 Προθεσμία και Συχνότητα υποβολής Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης ( Α.Π.Δ.)**

Από 1/1/2013 (περίοδοι απασχόλησης από Ιανουάριο 2013 και εφεξής) οι Α.Π.Δ. των Εργοδοτών Κοινών Επιχειρήσεων (νομικά πρόσωπα και φυσικά πρόσωπα ανεξαρτήτως αριθμού απασχολούμενων – εργαζόμενων) υποβάλλονται μέσω διαδικτύου από την 1η έως την τελευταία ημέρα του μήνα που έπεται του ημερολογιακού μήνα απασχόλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού μητρώου. Ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται πάντοτε η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρισης των Α.Π.Δ. στο δικτυακό τόπο του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ([www.ika.gr](http://www.ika.gr)). Κατ' εξαίρεση, παραμένει η δυνατότητα υποβολής Α.Π.Δ. με μαγνητικά μέσα ή σε έντυπη μορφή των εργοδοτών «ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ» (Πολυκατοικίες κ.λπ..) στο αρμόδιο Υποκατάστημα ΙΚΑ-ΕΤΑΜ της έδρας τους και εντός των ως άνω νέων προθεσμιών (υποβολή Α.Π.Δ. σε μηνιαία βάση). Εάν η τελευταία (ημερολογιακή) ημέρα των παραπάνω ημερομηνιών είναι εξαιρεσιμη ή αργία για τις δημόσιες υπηρεσίες τότε η προθεσμία αυτή παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες.

Αρμόδιο Υποκατάστημα για την απογραφή του εργοδότη και την υποβολή της Α.Π.Δ., είναι το Υποκατάστημα ή Παράρτημα στην ασφαλιστική περιοχή του οποίου



βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης, ανεξάρτητα από την απασχόληση ή τη μη απασχόληση προσωπικού στην έδρα.

Οι εργοδότες οφείλουν να διατηρούν αντίγραφο της υποβληθείσας Α.Π.Δ. για χρόνο ίσο με το χρόνο παραγραφής του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ για τη βεβαίωση των απαιτήσεων του (άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2972/2001). Το δικαίωμα του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ για τη βεβαίωση σε ευρεία έννοια όλων των χρηματικών απαιτήσεων του, καθώς και των απαιτήσεων των φορέων, κλάδων ή λογαριασμών των Οργανισμών κοινωνικής πολιτικής των οποίων τις εισφορές συνεισπράττει το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από την πρώτη ημέρα του επόμενου έτους από εκείνο μέσα στο οποίο παρασχέθηκε η ασφαλιστέα εργασία ή υπηρεσία (άρθρο 15 παρ.2 Ν.2972/2001). Οι εργοδότες υποχρεούνται και μετά την εφαρμογή της Α.Π.Δ. να διατηρούν επί δεκαετία τα στοιχεία τα οποία τηρούσαν και υπέβαλαν, κατά τις οικείες διατάξεις, στις υπηρεσίες του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, και τα οποία αντικαθίστανται από την Α.Π.Δ. (μισθολόγια, καταστάσεις μισθοδοσίας, μαγνητικές ταινίες, δισκέτες, Βιβλιάρια Υποχρέωσης Καταβολής Εισφορών κ.λπ.. - άρθρο 6 παρ. 2 Ν.2972/2001).

Σε περίπτωση ελέγχου θα πρέπει να επιτρέπεται στα υπό του Κανονισμού οριζόμενα όργανα του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ η εξέταση των καταστάσεων προσωπικού (μισθολόγια), των εμπορικών βιβλίων και όλων των στοιχείων καθώς και την άμεση έρευνα προς διαπίστωση της ακρίβειας του περιεχομένου αυτών. Επίσης, είναι υποχρεωμένοι να επιδεικνύουν, σε περίπτωση που ζητηθούν, τις υπάρχουσες συμβάσεις εργασίας, τις αναγγελίες πρόσληψης, καταστάσεις προσωπικού, οικειοθελείς αποχωρήσεις κλπ. Ωστόσο, θα πρέπει οι εργοδότες να παραδίδουν αμέσως και όχι αργότερα από την προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 11 του Ν.2972/01 δηλαδή μέσα σε 12 μήνες από την αποχώρησή τους, στους μισθωτούς που τελούν σε σχέση εργασίας, τα αποσπάσματα ατομικών λογαριασμών ασφάλισης και τις ετικέτες ασφαλιστικής ικανότητας.

## 4.5 Εισφορά Αλληλεγγύης

Η εισφορά αλληλεγγύης είναι ένας έκτακτος ειδικός φόρος που επιβάλλεται από την εφορία. Την συγκεκριμένη εισφορά την πληρώνουν οι φορολογούμενοι οι οποίοι βρίσκονται πάνω από το αφορολόγητο όριο δηλαδή όσοι έχουν εισοδήματα πάνω από 12.000 ευρώ. Για το έτος 2016 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης είναι με συντελεστές κλιμακούμενους από 0,75έως και 8% και επιβάλλεται με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων σε όσους φορολογούμενους απέκτησαν κατά την διάρκεια του 2015 συνολικά εισοδήματα μεγαλύτερα των 12.000 ευρώ, καθώς και σε όσους δεν είχαν πραγματικά εισοδήματα μεγαλύτερα των 12.000 ευρώ, αλλά με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης θα εμφανιστούν τεκμαρτά εισοδήματα μεγαλύτερα των 12.000 ευρώ. Από το 2016, οι συντελεστές για την εισφορά αλληλεγγύης για ετήσια εισοδήματα άνω των 30.000 ευρώ είναι αυξημένη κατά 42,8% έως 185,7%. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, η εισφορά αλληλεγγύης θα επιβληθεί στο μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του συνολικού ετήσιου εισοδήματος που δηλώνει ο φορολογούμενος από τις πηγές και του τεκμαρτού εισοδήματός του, το οποίο προκύπτει με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης.

Ο υπολογισμός της εισφοράς γίνεται σύμφωνα με τους παρακάτω συντελεστές που ακολουθούν στον πίνακα :

### Πίνακας 17: Συντελεστές υπολογισμού Εισφοράς Αλληλεγγύης

Συντελεστής Εισφοράς Αλληλεγγύης	Ετήσια δηλωθέντα ή τεκμαρτά εισοδήματα
0,7%	12.001€ έως 20.000€
1,4%	20.001€ έως 30.000€
2%(από 1,4%)	30.001€ έως 50.000€
4% (από 2,8%)	50.001 έως 100.000€
6% (από 2,8%)	100.001 έως 500.000€
85 (από 2,8%)	Άνω των 500.000€

Πηγή: Ναυτεμπορική

Κατά τον υπολογισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος επί του οποίου επιβάλλεται η εισφορά αλληλεγγύης λαμβάνονται υπ' όψιν μόνο τα τεκμήρια διαβίωσης (αντικειμενικές δαπάνες) και όχι οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, σε περίπτωση που τα τεκμήρια διαβίωσης προσδιορίζουν το συνολικό φορολογητέο εισόδημα σε επίπεδο υψηλότερο του δηλωθέντος εισοδήματος και ο φορολογούμενος είναι συνταξιούχος άνω των 65 ετών, το τεκμαρτό εισόδημα που λαμβάνεται υπ' όψιν για την εισφορά αλληλεγγύης δεν υπολογίζεται με μείωση 30% όπως προβλέπει ΚΦΣ.

Πιο συγκεκριμένα, η εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στο άθροισμα των παρακάτω εισοδήματος:

1. Εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις
2. Εισοδήματα από εκμετάλλευση κεφαλαίου, δηλαδή ενοίκια, τεκμαρτά μισθώματα παραχώρησης κλπ.
3. Εισοδήματα από επιχειρηματικές και γεωργικές δραστηριότητες
4. Εισοδήματα από υπεραξίες ή κέρδη που έχουν προκύψει λόγω πώλησης επιχειρήσεων, μετοχών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων μεριδίων ή μερίδων σε προσωπικές εταιρείες και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.
5. Ορισμένα επιδόματα που καταβάλλονται σε αναπήρους και χαμηλοσυνταξιούχους, παρά το γεγονός ότι τα ποσά αυτά απαλλάσσονται από την φορολογία εισοδήματος. Συγκεκριμένα, υπάγονται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης το εξωιδρυματικό επίδομα και το ποσό με το οποίο προσauxάνεται η σύνταξη τυφλών (όχι ολικά τυφλών) και προσώπων με απόλυτη αναπηρία κάτω των 80% καθώς και το επίδομα κοινωνικής Αλληλεγγύης Συνταξιούχων (το ΕΚΑΣ).
6. Λοιπά εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, όπως επιδόματα επικίνδυνης εργασίας, οι τόκοι καταθέσεων, οι τόκοι και τα έντοκα γραμμάτια, ομόλογα, τα μερίσματα ανωνύμων εταιρειών/ναυτιλιακών εταιρειών/ ΕΠΕ, οι αμοιβές και οι μισθοί των μελών διοικητικών συμβουλίων των ανωνύμων εταιρειών, τα εισοδήματα από την εκμετάλλευση φωτοβολταϊκών συστημάτων, καθώς και τα ποσά επιδοτήσεων και αποζημιώσεων που δόθηκαν επί της αγροτικής παραγωγής.

Από την εισφορά αλληλεγγύης εξαιρούνται οι παρακάτω περιπτώσεις:

- Το επίδομα στήριξης τέκνων και το ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων που καταβάλλονται από τον ΟΓΑ.
- Η αποζημίωση λόγω λύσης εργασιακής σχέσης.
- Τα εφάπαξ των ταμείων πρόνοιας και των ασφαλιστικών οργανισμών
- Οι αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Πρωτοκόλλου περί Προνομιών και Ασυλιών της Ε.Ε.

- Όσα επιδόματα και βοηθήματα δεν φέρουν τα απαραίτητα γενικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά δίδονται ως κοινωνική παροχή για την αντιμετώπιση και κάλυψη συγκεκριμένων ειδικών δαπανών στις οποίες υποβάλλονται ευπαθείς ομάδες φορολογούμενων, δίδονται δηλαδή χωρίς αντάλλαγμα παροχής εργασίας και δεν αποτελούν καρπό περιουσιακών στοιχείων.

## 5. Συμπεράσματα – Προτάσεις

Η παρούσα εργασία είχε στόχο την παρακολούθηση των φορολογικών υποχρεώσεων όλων των ειδών των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, στη διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Είναι σαφές ότι το φορολογικό πλαίσιο αλλάζει ανάλογα με το είδος (νομική μορφή) της εταιρείας. Ωστόσο, υπάρχουν κάποια κοινά χαρακτηριστικά τα οποία καλούνται να αντιμετωπίσουν όλες οι επιχειρήσεις.







Οι σημαντικότερες φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που είναι κοινές για όλες τις νομικές μορφές (ατομική επιχείρηση, ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία και ανώνυμη εταιρεία) είναι οι παρακάτω:

- Η φορολογία εισοδήματος που εκφράζεται με το φορολογικό έντυπο Ν
- Η φορολογία εισοδήματος που προκύπτει από επιχειρηματική δράση που εκφράζεται με το φορολογικό έντυπο Ε3
- Η υποχρέωση υποβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Περιοδικές δηλώσεις)

Είναι χαρακτηριστικό ότι οι υποχρεώσεις αυτές και άλλες οι οποίες είναι ειδικές για κάθε κατηγορία επιχείρησης, πραγματοποιούνται στη διάρκεια του οικονομικού έτους και καταναλώνουν μεγάλο μέρος από τις παραγωγικές ώρες της εργάσιμης μέρας του επιχειρηματία. Έτσι, προκύπτει η ανάγκη να είναι η επιχείρηση οργανωμένη αποτελεσματικά και να λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα ώστε να είναι συνεπής σε όλες τις υποχρεώσεις της.

Εξάλλου, η φορολόγηση τόσο των φυσικών προσώπων, όσο και των επιχειρήσεων αποτελεί, δυστυχώς, αντικείμενο πολύ συχνής αλλαγής από την εκάστοτε κυβερνητική πολιτική. Έτσι, οι επιχειρήσεις δυσκολεύονται να βρουν ένα σταθερό και δεδομένο φορολογικό περιβάλλον, το οποίο θα μπορούσε να εξελιχθεί σε αρωγό της επιχειρηματικότητας και όχι σε τροχοπέδη, όπως συμβαίνει όλα αυτά τα χρόνια. Σε αυτό, δεν έχει βοηθήσει, αντίθετα μάλιστα, έχει επιδεινώσει την κατάσταση η τελευταία πολύχρονη οικονομική κρίση και οι περαιτέρω απαιτήσεις που προκύπτουν για την Ελλάδα, στα πλαίσια του δανεισμού της από τους τρεις θεσμούς άσκησης της πολιτικής αυτής. Είναι χαρακτηριστικό το αποτέλεσμα του παρακάτω πίνακα, ο οποίος δείχνει την αύξηση της φορολογίας που έχει επέλθει στο επιχειρηματικό περιβάλλον τα τελευταία χρόνια.

## Ποιοι θα επιβαρυνθούν το 2016

 <b>Επιχειρήσεις</b>	αύξηση του φορολογικού συντελεστή από 26% σε 29%
 <b>Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. και Ε.Ε.)</b>	αύξηση του φορολογικού συντελεστή από 26% σε 29% και της προκαταβολής φόρου εισοδήματος από 55% σε 75%
 <b>Ελεύθεροι επαγγελματίες</b>	αύξηση προκαταβολής φόρου από 55% σε 75%
 <b>Μισθωτοί - συνταξιούχοι</b>	όσοι έχουν ετήσια εισοδήματα άνω των 30.000 ευρώ λόγω αύξησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης
 <b>Φορολογούμενοι</b>	με εισοδήματα από ακίνητα
 <b>Αγρότες</b>	αύξηση της προκαταβολής φόρου από 55% σε 75%

Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ

Εικόνα 4: Οι συντελεστές προκαταβολής του φόρου Εισοδήματος

Πηγή : [www.skai.gr](http://www.skai.gr)

Αποτελεί, λοιπόν απαίτηση του επιχειρηματικού κόσμου της Ελλάδας να καταβληθεί όλη η απαραίτητη προσπάθεια από τους κυβερνώντες, ώστε να δημιουργηθεί ένα σταθερό φορολογικό περιβάλλον, το οποίο θα δώσει ώθηση στην επιχειρηματικότητα. Είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια έγινε μεγάλη προσπάθεια για την μηχανογράφηση και τον γενικότερο εξορθολογισμό της φορολογικής διοίκησης (όπως η εγκαθίδρυση του taxis). Σε αυτή την κατεύθυνση θα πρέπει να συνεχιστούν οι προσπάθειες προκειμένου να αποτελέσει η Ελλάδα τα επόμενα χρόνια ένα ελκυστικό και σύγχρονο περιβάλλον επιχειρηματικής δράσης και ανάπτυξης.

## 6. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

- **Κοντάκος, Α., (2006)** *Γενική Λογιστική*, Αθήνα: εκδ. ΕΛΛΗΝ
- **Λαζαρίδης, Γ. & Παπαδόπουλος, Δ. (2006)** *Χρηματοοικονομική διοίκηση*, τεύχος Β', Θεσσαλονίκη.
- **Λιανός, Π., Παπαβασιλείου, Α., Μοσχολέα, Δ. (2010)** *Αρχές Οικονομικής Θεωρίας*. Αθήνα.
- **Ξανθάκης, Μ. & Αλεξάκης, Χ. (2006)** *Χρηματοοικονομική Ανάλυση Επιχειρήσεων*, Αθήνα : Σταμούλη Α.Ε.
- **Περάκη, Ε. (2012)** Έκδοση της ΝΒ (Νομική Βιβλιοθήκη)
- **Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α., (2009)** *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων*, Τόμος Β', Άρθρα 19-35, Αθήνα: [www.forin.gr](http://www.forin.gr)
- **Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α., (2009)** *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων*, Τόμος Γ', Άρθρα 36-81, Αθήνα: [www.forin.gr](http://www.forin.gr)
- **Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης, Α., (2014)** *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ανάλυση – Ερμηνεία*, Αθήνα: [www.forin.gr](http://www.forin.gr)
- **Νιάρχος, Σ. (τ. Επιθεωρητής ΙΚΑ), (2011)** *Πρακτικός Οδηγός Ασφαλιστικών & Εργατικών Θεμάτων (Αμοιβές – Εισφορές)*, Τόμος Α', Αθήνα: Π.Ι.Μ Εργασιακή Ο.Ε
- **Νεγκάκης Χ.(2012)**, *Λογιστική Εταιρειών – Θεωρία και Πράξη*, Θεσσαλονίκη 2015.
- **Νεγκάκης Χ.-Ταχυνάκης Π. (2015)**, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, Θεσσαλονίκη 2015.

### Διαδίκτυο:

- Αλλιωνιάτης, Α. (2015). «Αυτές είναι οι Αλλαγές στα Φορολογικά Αντικείμενα και τις υποχρεώσεις.» 24/9/2015. Διατίθεται στο διαδικτυακό τόπο: <https://dev.newmoney.gr/sumvoulos/item/243381-aites-einai-oi-allages-sta-forologika-antikeimena-kai-tis-ipoxreoseis-meta-ton-prosfato-nomo-kai-tin-pnp>
- «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις. Νομος υπ' αριθ. 4172 φεκ 167α 23.07.2013.» 20/9/2015. Διατίθεται στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.taxnews.info/kfe-neos/>
- **I.k.a.gr - Ενιαίο Ταμείο Ασφάλισης Μισθωτών (Ρυθμίσεις Α.Π.Δ)** [http://www.ika.gr/gr/infopages/news/nomos\\_a.cfm](http://www.ika.gr/gr/infopages/news/nomos_a.cfm)
- **Taxheaven.gr** - Φορολογικός Λογιστικός Κόμβος Ενημέρωσης <http://www.taxheaven.gr/>
- **Forin.gr** - Φορολογικό Ινστιτούτο Επιστημονική ομάδα <http://www.forin.gr/>
- «Διάταξη με την οποία καταργήθηκε ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου για την σύσταση των εταιρειών.» 09/04/2014. Διατίθεται στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/18259>
- «Παράταση Φορολογικών δηλώσεων» 15/07/2016. Διατίθεται στο διαδικτυακό τόπο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/30234>
- «Ποιους επιχειρηματίες και επαγγελματίες επιβαρύνει το τέλος επιτηδεύματος.» 17/2/2016. Διατίθεται στο διαδικτυακό τόπο: <http://www.b2green.gr/el/post/32346/poious-epicheiri%C2%B5aties-kai-epangel%C2%B5aties-epivarynei-to-telos-epitidey%C2%B5atos>

- «Πρόσθετους φόρους ύψους 2,2 δις φέρνει το 2016» Καθημερινή, *Προκόπης Χατζηνικολάου*, 28/11/2015. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: <http://www.skai.gr/news/finance/article/300371/prosthetous-forous-upsous-22-dis-fernei-to-2016/>
- «Πλήρης ανάλυση των μεταβολών στην φορολογία εισοδήματος με τον ν.4387/2016 (ασφαλιστικό)» , Επιστημονική Ομάδα Taxheaven, 19/5/2016. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29111>
- «Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών – βοηθήματα – ερωτήσεις και απαντήσεις», Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης, 20-2-2017. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18094>
- «Δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ ο νόμος 4403/2016 ο οποίος προβλέπει την παράταση στην σύγκληση των Γενικών Συνελεύσεων- Τι ισχύει για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.Μ.Η. οι προθεσμίες υποβολής δηλώσεων φόρου μερισμάτων μετά την παράταση των δηλώσεων», 30/6/2016. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29511>
- «Φορολογικές δηλώσεις 2016», Απρίλιος 2016. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: <https://ergasiakadikaiomata.wordpress.com/category/8-%CF%87%CF%81%CE%B7%CF%83%CE%B9%CE%BC%CE%B1/>
- «Ασφαλιστικός οδηγός του εργοδότη», Αθήνα 2015. Διατίθεται στον διαδικτυακό τόπο: [https://www.ika.gr/gr/infopages/ergo/20150529\\_odhgos\\_ergodoth.pdf](https://www.ika.gr/gr/infopages/ergo/20150529_odhgos_ergodoth.pdf)