



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Μεθοδολογία Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος Ανωνύμων Εταιρειών

του

Βαϊράμη Βάιου

Επιβλέπων καθηγητής
Παυλάτος Οδυσσέας

ΑΘΗΝΑ
ΙΟΥΛΙΟΣ 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στα πλαίσια εκπόνησης της πτυχιακής μου εργασίας θα ήθελα να εκφράσω τις πιο θερμές μου ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου κο. Παυλάτο Οδυσσέα, που με τις συμβουλές και τις υποδείξεις του συνέβαλε καθοριστικά στην επιστημονική αρτιότητα της παρούσας μελέτης.

Ευχαριστώ ιδιαιτέρως την σύζυγο μου, που στάθηκε πλάι στην προσπάθεια μου όλο αυτό το διάστημα με την ηθική της υποστήριξη, συμπαράσταση και τη βοήθεια της στις στιγμές έντονου προβληματισμού μου κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Διατάξεις που διέπουν την Ανώνυμη Εταιρεία	9
2.1 Νομοθετικό Πλαίσιο	10
2.2 Ν.2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών»	14
2.2.1 Περιεχόμενο Καταστατικού	15
2.2.2 Έννοια της Μετοχής	16
2.2.3 Ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας μέσω της Υπηρεσίας Μιας Στάσης (ΥΜΣ)	17
2.2.4 Μετοχικό Κεφάλαιο	18
2.2.4.1 Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου	22
2.2.4.2 Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου	23
2.2.5 Πράξεις Ανώνυμης Εταιρείας που υπόκεινται στη Δημοσιότητα	24
2.2.6 Διοίκηση - Εκπροσώπηση	28
2.2.6.1 Διοικητικό Συμβούλιο	28
2.2.6.2 Γενική Συνέλευση	32
2.2.6.3 Ελεγκτές	35
2.3 Νέο Σχέδιο Νόμου «Περί Ανωνύμων Εταιρειών»	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Φορολογική Προσέγγιση της Ανώνυμης Εταιρείας	39
3.1 Γενικές Διατάξεις	39
3.2 Υποκείμενο φόρου	43
3.3 Απαλλασσόμενα από το φόρο νομικά πρόσωπα	44
3.4 Αντικείμενο φόρου	44
3.5 Χρόνος κτήσης Εισοδήματος	44
3.6 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα – Φορολογητέο εισόδημα	45

3.7	Εκπτώσεις από τα Ακαθάριστα Έσοδα	45
3.8	Προσδιορισμός Καθαρού Εισοδήματος	46
3.9	Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος	47
3.10	Υπολογισμός Φόρου – Αυτοτελής Φορολόγηση	48
3.11	Εκπτώσεις Φόρου	51
3.12	Χρόνος επιβολής Φόρου	51
3.13	Παρακράτηση Φόρου, Προκαταβολή Φόρου	52
3.14	Φοροαποφυγή, Φοροδιαφυγή, Παραοικονομία	55
3.14.1	Προτάσεις για τον περιορισμό της φοροαποφυγής	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα		61
4.1	Ιστορική Αναδρομή	62
4.2	Λογιστικό Σύστημα Παρακολούθησης «Λογιστική και Φορολογική Βάση»	63
4.3	Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων	65
4.4	Αναβαλλόμενος Φόρος	68
4.5	Διαφορές ΔΛΠ 12 (Φόρος Εισοδήματος) με τα ΕΛΠ	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Μελέτη Περίπτωσης Φορολογίας Ανώνυμης Εταιρείας		77
5.1	Μελέτη Περίπτωσης Λογιστικής και φορολογικής βάσης	84
Συμπεράσματα		88
Βιβλιογραφία		90

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή

Η φορολογία υπήρχε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση των ανθρώπων να καταβάλλουν χρήματα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή ηγεμόνες ή κράτη. Η απόδοση του φόρου αυτού δε γίνονταν πάντοτε άμεσα, αλλά σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές και εκείνος με τη σειρά του τις απέδιδε. Οι εισφορές, αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, με χαρακτηριστικό παράδειγμα την αρχαία Αίγυπτο, και αργότερα αντικαταστάθηκε με χρήματα. Παρόλο που η πληρωμή άρχισε να γίνεται με χρήμα, ο υπολογισμός της εισφοράς συνέχιζε να γινόταν με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου.

Στην αρχαία Ελλάδα η φορολογία ήταν άμεση. Η αμεσότητα της φορολογίας οφείλεται κυρίως στο δημοκρατικό πολίτευμα. Με την κοπή μεταλλικών νομισμάτων, την εφεύρεση του χαρτιού και των χαρτονομισμάτων, η διαδικασία διευκολύνθηκε ποικιλοτρόπως. Η πόλη – κράτος εισέπραττε δασμούς για τα είδη που εισάγονταν και βάρυναν τον τελικό αγοραστή (έμμεσος φόρος). Τα εμπορεύματα αποτελούσαν είδη πολυτελείας, ενώ το σιτάρι και άλλα είδη πρώτης ανάγκης, αν και εισαγόμενα είχαν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τα εγχώρια και δε φορολογούνταν.

Έχουν δοθεί αρκετοί ορισμοί γύρω από τον όρο φορολογία. Πρόκειται κυρίως για την επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Η φορολογία σε όλα τα ανεπτυγμένα κράτη αποτελεί μια ιδιαιτέρως σημαντική δραστηριότητα, καθώς με τον τρόπο αυτό τα κράτη εξασφαλίζουν το μεγαλύτερο κομμάτι των εσόδων τους. Η φορολογία των φυσικών, αλλά και των νομικών προσώπων, αποτελεί τη σημαντικότερη πηγή εσόδων των σύγχρονων κρατών και για το λόγο αυτό η εισοδηματική πολιτική στηρίζεται στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με την εφαρμοστέα φορολογική πολιτική. Για το λόγο αυτό αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό αντικείμενο μελέτης με το οποίο ασχολούνται οι επιστήμες. Σκοπός της φορολογίας είναι η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, η ανακατανομή του πλούτου, αλλά και ο επηρεασμός της οικονομικής ανάπτυξης.

Δεν έχει προσδιορισθεί χρονικά, πότε άρχισε να αναπτύσσεται ο θεσμός της ανωνύμου εταιρείας. Μια υποτυπώδης μορφή ανωνύμου εταιρείας μπορούμε να βρούμε στις αρχές του 15^{ου} αιώνα στη Γένοβα της Ιταλίας. Κατά την εποχή της αποικιοκρατίας, δηλαδή μετά την ανακάλυψη της Ινδίας και της Αμερικής, ο θεσμός της ανωνύμου εταιρείας αναπτύχθηκε με τη βελτίωση του εμπορίου και των μεταφορών. Για το λόγο αυτό συγκροτήθηκαν οργανισμοί, οι οποίοι, προκειμένου να πραγματοποιήσουν το σκοπό τους, αναγκάστηκαν να προσφύγουν σε δημόσιες εγγραφές έτσι ώστε να συγκεντρώσουν κεφάλαια. Η Ολλανδική Εταιρεία Ανατολικών Ινδιών θεωρείται ως η πρώτη ανώνυμη εταιρεία. Βέβαια, ιδρύθηκαν και αρκετές ανώνυμες εταιρείες στις ΗΠΑ, προκειμένου να κατασκευασθούν μεγάλα δημόσια έργα (πχ σιδηρόδρομοι) και οι οποίες ήταν λαϊκής βάσης. Η ανώνυμη εταιρεία, με τη μορφή που έχει τώρα, ξεκίνησε και διαμορφώθηκε στη Γαλλία. Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες είχαν αρχικά την έδρα τους στο εξωτερικό και κυρίως σε δυτικές χώρες. Ο θεσμός της ανωνύμου εταιρείας εισήχθηκε με την εισαγωγή του γαλλικού εμπορικού κώδικα και καθιερώθηκε με την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου. Ο πρώτος και βασικός νόμος που τις ρυθμίζει είναι ο Ν.2190/1920 « Περὶ ανωνύμων εταιρειών » με τις όποιες μικρές τροποποιήσεις που έφερε, μέχρι να φτάσουμε στον Ν.4548/13-06-2018 με τον οποίο γίνεται ριζική αναμόρφωση του δικαίου των Ανωνύμων Εταιρειών.

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως αντικείμενο την ενασχόληση με την Ανώνυμη Εταιρεία. Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να εξετάσει τις γενικές διατάξεις που διέπουν την Ανώνυμη Εταιρεία, καθώς και να γίνει μια φορολογική προσέγγισή της. Βέβαια, για να προκύψουν αποτελέσματα στους ανωτέρω βασικούς σκοπούς, θα πρέπει να τους διαχωρίσουμε σε επιμέρους. Ειδικότερα, θα πρέπει να δοθεί έμφαση στην εύρεση των διατάξεων που ισχύουν μέχρι σήμερα. Επιπλέον, να αναλυθεί πώς αυτές οι διατάξεις μπορούν να εναρμονισθούν με το σύγχρονο και απαιτητικό περιβάλλον της ελληνικής οικονομίας. Τέλος, θα πρέπει να εξετασθεί ο τρόπος με τον οποίο αυτές οι διατάξεις θα βοηθήσουν τις ανώνυμες εταιρείες να υπερσκελίσουν το διαρκές στάδιο κρίσης. Στα πλαίσια της φορολογικής προσέγγισης θα πρέπει να αναλυθεί η υπάρχουσα κατάσταση, ποιες αλλαγές έγιναν πρόσφατα στη

φορολογική νομοθεσία και ποια η προστιθέμενή τους αξία, ενώ παράλληλα, μέσω δύο μελετών περίπτωσης θα προσπαθήσουμε να εμπεδώσουμε τις θεωρητικές γνώσεις στην πράξη.

Στα πλαίσια της παρούσας μελέτης γίνεται προσπάθεια να δοθούν απαντήσεις στα ακόλουθα ερωτήματα:

- Τί προβλέπει η ισχύουσα νομοθεσία για τις ανώνυμες εταιρείες;
- Ποιες είναι οι διατάξεις που διέπουν μια ανώνυμη εταιρεία;
- Πώς γίνεται η σύσταση μια ανώνυμης εταιρείας;
- Υφίσταται υποχρέωση κανόνων δημοσιότητας από τις ανώνυμες εταιρείες;
- Ποιο το μετοχικό κεφάλαιο μιας ανωνύμου εταιρείας, ποιοι πρέπει να το εισφέρουν και με ποιους τρόπους;
- Ποια τα όργανα διοίκησης μιας ανωνύμου εταιρείας; Ποια τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και οι αρμοδιότητες του καθενός;
- Ποιες διατάξεις ισχύουν για τη φορολογία των ανωνύμων εταιρειών;
- Πώς και πότε προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα μιας ανωνύμου εταιρείας;
- Το φαινόμενο αποφυγής του φόρου υφίσταται; Υπάρχουν τρόποι να καταπολεμηθεί;

Όσον αφορά τη δομή της εργασίας, αυτή έχει τις εξής ενότητες:

Η πρώτη ενότητα εισάγει τον αναγνώστη σε δομικά στοιχεία – έννοιες της Ανωνύμου Εταιρείας. Αναλύεται το νομοθετικό πλαίσιο που τη διέπει, καθώς και ο τρόπος που αυτό εξελίχθηκε στην πορεία των ετών. Περαιτέρω γίνεται ανάλυση στον τρόπο και στις διαδικασίες σύστασης, στα δομικά της στοιχεία και στα όργανα διοίκησης. Τέλος, γίνεται αναφορά στην πρόσφατη τροποποίηση του νομοθετικού πλαισίου που τις διέπει και τονίζονται οι διαφορές με το παλαιό.

Η δεύτερη ενότητα εισάγει τον αναγνώστη σε μια φορολογική προσέγγιση της ανωνύμου εταιρείας. Αναλύονται οι γενικές φορολογικές διατάξεις, το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, χωρίς να παραλείπεται ο χρόνος και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου. Παράλληλα, γίνεται αναφορά σε

ζητήματα όπως η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία, τόσο από την οπτική γωνία του οικονομικού, όσο και του κοινωνικού αποτελέσματος.

Η τρίτη ενότητα παρουσιάζει μια βιβλιογραφική επισκόπηση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στις νέες διατάξεις που αυτά εισάγουν, τις υποχρεώσεις που έχουν οι ανώνυμες εταιρείες που τα τηρούν, καθώς και τις διαφορές με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αναλύονται ζητήματα αναβαλλόμενης φορολογίας, καθώς και του Λογιστικού Συστήματος Παρακολούθησης «Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης».

Η τέταρτη ενότητα παρουσιάζει δύο μελέτες περίπτωσης ανωνύμου εταιρείας, με τις οποίες ο αναγνώστης θα αποκτήσει μια πρακτική εξοικείωση με τον υπολογισμό της φορολογίας των ανωνύμων εταιρειών και παρακολούθηση αναβαλλόμενης φορολογίας σε Λογιστική και φορολογική βάση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Διατάξεις που διέπουν την Ανώνυμη Εταιρεία

Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) είναι μια κεφαλαιουχική εταιρεία, με ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, της οποίας το κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε μετοχές και η οποία ευθύνεται αποκλειστικά η ίδια με την περιουσία της για τα χρέη της.

Το νομοθετικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.».

Ο Κ.Ν. 2190/1920 περιλαμβάνει διατάξεις σχετικά με:

- το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας
- τις γενικές συνελεύσεις
- τις διαδικασίες ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές
- τον ισολογισμό
- την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και των οικονομικών καταστάσεων
- τους κανόνες που διέπουν την διάλυση και εκκαθάριση
- τη συγχώνευση ή τη διάσπαση
- τη μετατροπή της σε άλλη μορφή εταιρείας
- τις ποινικές ευθύνες
- τη γενική λειτουργία των ανωνύμων εταιρειών

Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο, η Ανώνυμη Εταιρεία είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν ο σκοπός της δεν είναι επικεντρωμένος στην εμπορική δραστηριότητα.

Η Ανώνυμη Εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα. Απαραίτητη προϋπόθεση για την σύσταση της αποτελεί η συγκέντρωση ενός κατώτατου ορίου μετοχικού κεφαλαίου ύψους 24.000,00 ευρώ, σύμφωνα με

την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 12/12/2012, ΦΕΚ 240 Α΄. Πριν από αυτή, το ποσό ορίζονταν στα 60.000 ευρώ. Στις Ανώνυμες Εταιρείες το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι οποίες είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, και μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν το καταστατικό υποβάλλει το μεταβιβαστό σε ορισμένους περιορισμούς («δεσμευμένες μετοχές»). Κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι και το ποσό της εισφοράς του. Βέβαια, ο Ν.4321/2013 στο άρθρο 3, προβλέπει ότι κάθε άτομο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικής / κεφαλαιουχικών εταιρείας / εταιρειών με ποσοστό τουλάχιστον 10%, ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τη νομική οντότητα για την καταβολή των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων που δημιουργήθηκαν κατά την περίοδο της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου.

Η Ανώνυμη Εταιρεία, πολύ δε περισσότερο στην περίπτωση της μονοπρόσωπης, πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Μέσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ορισμένο τρόπο (δηλ. τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και Αποτελέσματα Διαθέσεως τηρώντας το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και σε μία πολιτική εφημερίδα.

Τέλος, η εταιρική ιδιότητα ενός μετόχου μεταβιβάζεται ελεύθερα και αυτοβούλως.

2.1 Νομοθετικό Πλαίσιο

Στις 14/05/1935 με Βασιλικό Διάταγμα εισήχθη στην Ελλάδα για πρώτη φορά ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας, ο οποίος ρύθμιζε και συγκεκριμενοποίησε όλους τους κανόνες βάσει των οποίων θα ασκείται η εμπορία στην ελληνική επικράτεια. Ο Εμπορικός Νόμος με τη σειρά του αποτέλεσε την πηγή του Εμπορικού Δικαίου, το οποίο αποτελεί εφαλτήριο για το πλαίσιο ρυθμίσεων της Ανωνύμου Εταιρείας. Ωστόσο, αυτού του είδους οι ρυθμίσεις εξαιτίας

των ολιγάριθμων άρθρων του Εμπορικού Νόμου υπήρξαν υποτυπώδεις και ανεπαρκείς.

Οι πρώτες ανώνυμες εταιρείες που δραστηριοποιήθηκαν στην ελληνική επικράτεια είναι η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841) και η Εθνική Χρηματιστηριακή Τράπεζα (1840).

Με το Ν.1348/1918 καθορίστηκαν οι υποχρεώσεις των ανωνύμων εταιρειών ως προς τη σύνταξη Ισολογισμού και παράλληλα κάποιες ποινικές διατάξεις.

Ο νόμος 1348/1918 αντικαταστάθηκε από τον Ν. 2190/1920, ο οποίος ισχύει έως και σήμερα, και αποτελεί την κύρια πηγή δικαίου για την ανώνυμη εταιρεία. Οι διατάξεις και τροποποιήσεις ή προσθήκες κωδικοποιήθηκαν για πρώτη φορά με το Βασιλικό Διάταγμα 173/1963.

Ο Ν.2190/1920 δεν έχει ανανεωθεί από τη σύνταξή του έως και σήμερα, παρά μόνο έχει υποστεί κάποιες παρεμβάσεις, προκειμένου να ενσωματωθούν κοινοτικές οδηγίες έτσι ώστε να είναι εναρμονισμένος με το κοινοτικό δίκαιο.

Ο Ν.2190/1920, τροποποιήθηκε και αναθεωρήθηκε με τον Ν.3604/2007. Οι αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μειώνουν τη διοικητική παρέμβαση στη σύσταση και λειτουργία της ανωνύμου εταιρείας, ενώ παράλληλα ενισχύεται η θέση των μετόχων. Παράλληλα με τις νέες ρυθμίσεις που εισήχθησαν, διευκολύνεται η σύσταση και η λειτουργία της ανωνύμου εταιρείας.¹

Αναλυτικότερα:

- Ο Ν.2190/1920 προσαρμόστηκε στο ευρωπαϊκό δίκαιο (π.δ.409/1986) στις διατάξεις της πρώτης (60/151/ΕΟΚ), της δεύτερης (77/91/ΕΟΚ), της τέταρτης (78/660/ΕΟΚ) και σε κάποια σημεία της έβδομης (83/349/ΕΟΚ) οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου.
- Ο Ν.2190/1920 προσαρμόστηκε στο ευρωπαϊκό δίκαιο (π.δ.498/1987) στις διατάξεις της τρίτης (78/855/ΕΟΚ), της έκτης (82/891/ΕΟΚ), της

¹ Σκαλίδης, Λ. και Βελέντζας Γ.(2013). ¹ Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών. 6^η εκδ. Σάκκουλα

έβδομης (83/349/ΕΟΚ) και σε κάποια σημεία της πρώτης (68/151/ΕΟΚ), της δεύτερης (77/91/ΕΟΚ) και της τέταρτης (78/660/ΕΟΚ) ευρωπαϊκής οδηγίας.

- Στον Ν.2190/1920 προστέθηκε νέο κεφάλαιο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με τον Ν.3229/2004, ο οποίος είναι σύμφωνος με τον Κανονισμό 1606/2012.
- Για τις δημόσιες προτάσεις αγοράς μετοχών με τον Ν.3461/2006 ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο η 13^η οδηγία 2004/25/ΕΚ.
- Με τον Ν.3884/2010 ενσωματώθηκε η οδηγία 2007/36/ΕΚ για την άσκηση δικαιωμάτων από μετόχους εισηγμένων εταιρειών.
- Με τον Ν.3693/2008 ενσωματώθηκε η οδηγία 2004/36/ΕΚ Για τον τακτικό έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών.
- Όσον αφορά στις απαιτήσεις κοινοποίησης για τις μεσαίου μεγέθους εταιρείες και την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων λογαριασμών ο Ν.2190/1920, με το π.δ. 20/2011 προσαρμόστηκε στις διατάξεις της οδηγίας 2009/49/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.
- Σύμφωνα με τον Ν.2214/1994 που τροποποιεί τον Ν.2190/1920, οι ανώνυμες εταιρείες που επενδύουν σε ακίνητα, πρέπει να έχουν ονομαστικοποιήσει τις μετοχές τους.
- Βάσει του Ν.2741/1999 δίνεται η δυνατότητα διάθεσης μετοχών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στο προσωπικό.
- Με τον Ν.3329/2004 και τον Ν.3301/2004 έχουμε προσθήκη διατάξεων στον Ν.2190/1920 σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Με τον Ν.3604/2007 έχουμε προσθήκη διατάξεων στον Ν.2190/1920 μέσω των οποίων γίνεται μια προσπάθεια να προσαρμοστεί το δίκαιο που διέπει τη λειτουργία των Ανωνύμων Εταιρειών στις ανάγκες της καθημερινότητας.
- Με τον Ν.3583/2010 έχουμε προσθήκη διατάξεων στο Ν.2190/1920 με τις οποίες γίνεται προσπάθεια μείωσης του Διοικητικού ελέγχου στον τομέα νομιμότητας των εγγράφων για τις υπό σύσταση εταιρείες. Με αυτή την απλοποίηση των διαδικασιών η φορολογική διοίκηση έχει ως σκοπό τη μεταβίβαση και διεκπεραίωση των διατυπώσεων σύστασης των ΑΕ από τις Υπηρεσίες Μίας Στάσης (ΥΜΣ) μέσω των συμβολαιογράφων, οι οποίοι είναι

και αποκλειστικά υπεύθυνοι για τον έλεγχο των εγγράφων.² Παράλληλα, προστέθηκαν διατάξεις ως προς τις αρμοδιότητες και των ελεγκτών των εγγράφων από το Γενικό Εμπορικό Μητρώο.

- Με τον Ν.3884/2010 έχουμε προσθήκη διατάξεων στο Ν.2190/1920, οι οποίες επιφέρουν σημαντικές αλλαγές στον τρόπο συμμετοχής των μετόχων στις Γενικές Συνελεύσεις, καθώς οι μέτοχοι βοηθιούνται στον τρόπο άσκησης των δικαιωμάτων τους, αποκτώντας ενεργό ρόλο στη συμμετοχή και τη λήψη αποφάσεων.
- Με τον Ν.4111/2013 έχουμε τροποποίηση διατάξεων του Ν.2190/1920 όσον αφορά τη μείωση του ελαχίστου κεφαλαίου ίδρυσης μιας ανώνυμης εταιρείας. Επιπλέον, από 01/01/2015 η εγγραφή μιας ανωνύμου εταιρείας στα επιμελητήρια δεν είναι υποχρεωτική και καθίσταται προαιρετική.
- Περαιτέρω με τον Ν.4156/2013 έχουμε τροποποίηση διατάξεων του Ν.2190/1920 όσον αφορά τις παρεμβάσεις σε ζητήματα αρμοδιοτήτων του Διοικητικού Συμβουλίου και της Γενικής Συνέλευσης. Ειδικότερα, όσον αφορά στο Διοικητικό Συμβούλιο, έχουμε ρυθμίσεις όπως η απαγόρευση, στην περίπτωση των εισηγμένων εταιρειών, ως προς τη δυνατότητα του καταστατικού τους να ορίζει πως το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να εξουσιοδοτεί ή να εκπροσωπείται από πρόσωπα που είναι μέλη ή μη του Δ.Σ. στη λήψη απόφασης για τη διενέργεια συναλλαγών με συνδεδεμένα με αυτές πρόσωπα. Όσον αφορά στη Γενική Συνέλευση, έχουμε ρυθμίσεις όπως η απαγόρευση στη σύναψη συμβάσεων μεταξύ εταιρείας και μελών χωρίς ειδική άδεια, η οποία μπορεί να επεκταθεί και στις εισηγμένες εταιρείες.

² Ν.3853/2010, Άρθρο 11

2.2 Ν.2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών»

Ο Ν.2190/1920, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει αποτελείται συνολικά από 16 κεφάλαια και 146 άρθρα.

Στο πρώτο κεφάλαιο άρθρο 1 έως το άρθρο 3γ γίνεται ανάλυση κάποιων γενικών διατάξεων. Στο άρθρο 4 έως το άρθρο 7ε αναλύονται θέματα σχετικά με τη σύσταση, την ακυρότητα, καθώς και θέματα δημοσιότητας της ανώνυμης εταιρείας. Από το άρθρο 8 έως το άρθρο 17β γίνεται ανάλυση του μετοχικού κεφαλαίου και περιλαμβάνονται θέματα που αφορούν τη μετοχή.

Στο δεύτερο κεφάλαιο και πιο συγκεκριμένα στο άρθρο 18 έως το άρθρο 24 αναλύονται διεξοδικά θέματα που αφορούν το Διοικητικό Συμβούλιο της Ανωνύμου Εταιρείας.

Στο τρίτο κεφάλαιο, άρθρα 25 έως 35γ, αναλύονται θέματα που αφορούν στη Γενική Συνέλευση της Ανωνύμου Εταιρείας (σύγκλιση σε συνεδρίαση, τρόπος λήψης απόφασης και ακυρότητα απόφασης).

Στο τέταρτο κεφάλαιο, άρθρα 36 έως 40α, αναλύονται θέματα ελεγκτών. Τα άρθρα 40β έως 40ε καταργήθηκαν.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, άρθρα 41 έως 43γ, εξετάζονται θέματα που αφορούν στα βιβλία, στοιχεία και τις οικονομικές καταστάσεις της ανωνύμου εταιρείας.

Στο έκτο κεφάλαιο, άρθρα 47 έως 49, αναλύονται διεξοδικά οι διατάξεις σχετικά με τη λύση και τη θέση της εταιρείας σε εκκαθάριση ενώ τα άρθρα 49α έως 49γ αναφέρονται στην εξαγορά μετοχών από τη μειοψηφία.

Στο έβδομο κεφάλαιο, άρθρα 50 έως 50ε, αναλύονται οι διατάξεις σχετικά με τις αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες.

Στο όγδοο κεφάλαιο, άρθρα 51 έως 53α, αναλύεται ο τρόπος άσκησης της κρατικής εποπτείας στις ανώνυμες εταιρείες.

Στο ένατο κεφάλαιο, άρθρα 54 έως 63δ, αναλύονται ζητήματα που αφορούν τη ποινική ευθύνη των ιδρυτών, των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, των διευθυντών, καθώς και των ελεγκτών των ανωνύμων εταιρειών.

Στο δέκατο κεφάλαιο, το άρθρο 64 καταργήθηκε. Από το άρθρο 65 έως το άρθρο 67 αναλύονται θέματα σχετικά με τη μετατροπή της ανωνύμου εταιρείας σε μια άλλη νομική μορφή καθώς και πώς μια άλλη νομική μορφή θα μετατραπεί σε ανώνυμη εταιρεία.

Στο ενδέκατο κεφάλαιο, από τα άρθρα 68 έως 80, περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικές με τη συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών.

Στο δωδέκατο κεφάλαιο, άρθρα 81 έως 89, περιλαμβάνονται διατάξεις σχετικά με τη διάσπαση ανωνύμων εταιρειών.

Στο δέκατο τρίτο κεφάλαιο, άρθρα 90 έως 109, αναλύονται ζητήματα που αφορούν στον τρόπο τήρησης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Στο δέκατο τέταρτο κεφάλαιο, άρθρο 110 έως το άρθρο 133, ρυθμίζονται ζητήματα σύνταξης οικονομικών καταστάσεων.

Στο δέκατο πέμπτο κεφάλαιο, άρθρο 134 έως το άρθρο 143, αναλύονται θέματα σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, στο δέκατο έκτο κεφάλαιο, άρθρο 144 έως το άρθρο 146, αναλύονται ζητήματα σχετικά με τον τρόπο σύνταξης εκθέσεων πληρωμών σε κυβερνήσεις.

2.2.1 Περιεχόμενο Καταστατικού

Στο άρθρο 2 του Ν. 2190/1920 ορίζεται το ελάχιστο περιεχόμενο που πρέπει να περιλαμβάνονται το καταστατικό μιας ανωνύμου εταιρείας. Συγκεκριμένα:

- Για την εταιρική επωνυμία και τον σκοπό της εταιρείας
- Για την έδρα της εταιρείας
- Για τη διάρκεια
- Για το μετοχικό κεφάλαιο της ανωνύμου εταιρείας και τον τρόπο καταβολής του
- Για τον είδος και των αριθμό των μετοχών, την ονομαστική τους αξία και τον τρόπο έκδοσής τους

- Για την μετατροπή των μετοχών
- Για τον τρόπο λειτουργίας του Διοικητικού Συμβουλίου
- Για τον τρόπο λειτουργίας των Γενικών Συνελεύσεων
- Για τους ελεγκτές
- Για τους μετόχους
- Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών
- Για λύση και θέση της εταιρείας σε εκκαθάριση

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 3604/2007 (ισχύς από 08/08/2007), το καταστατικό δεν απαιτείται να περιέχει διατάξεις εφόσον αποτελούν απλώς επανάληψη ισχυουσών διατάξεων του νόμου εκτός αν εισάγεται επιτρεπτή παρέκκλιση από αυτές.

Παράλληλα δίδεται η δυνατότητα χρήσης προτυπωμένου καταστατικού το οποίο, αφενός μεν συντάσσεται σε συμβολαιογράφο, αφετέρου δε περιέχει μόνο στοιχεία που το διαφοροποιούν από ομοειδείς ανώνυμες εταιρείες.

Οφείλουμε να σημειώσουμε ότι την ευθύνη σωστής σύνταξης του καταστατικού φέρουν οι ιδρυτές, οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη η εταιρεία ή οι μέτοχοι ή τρίτοι από παράλειψη υποχρεωτικής διάταξης του καταστατικού.

Στο καταστατικό της εταιρείας είναι δυνατόν να ορισθεί ότι μπορεί το διοικητικό συμβούλιο κατά τη διάρκεια της πρώτης πενταετίας, να έχει το δικαίωμα με πλειοψηφία τουλάχιστον δύο τρίτων (2/3) να αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας για ποσό όχι μεγαλύτερο από το αρχικό μετοχικό κεφάλαιο. Η ανωτέρω εξουσία του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να ανανεώνεται από τη γενική συνέλευση για επιπλέον πενταετίες, αν και εφόσον υπερψηφισθεί και τηρηθούν οι διατάξεις περί δημοσιότητας.

2.2.2 Έννοια της Μετοχής

Μετοχή είναι είτε το ίσο μέρος ενός του κεφαλαίου μιας ανωνύμου εταιρείας είτε το αξιόγραφο.

Οι μετοχές μιας ανωνύμου εταιρείας μπορεί να είναι είτε ονομαστικές είτε ανώνυμες. Το είδος των μετοχών ορίζεται στο καταστατικό της ανωνύμου εταιρείας.

Η ανώνυμη εταιρεία έχει την υποχρέωση να εκδώσει και να παραδώσει μετοχικούς τίτλους στους μετόχους.

Οι ανώνυμες μετοχές μεταβιβάζονται σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν τη μεταβίβαση κινητών πραγμάτων, ενώ η μεταβίβαση ονομαστικών μετοχών γίνεται με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας.

Στο άρθρο 12^α του Ν. 2190/1920 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 2 του Ν.2339/1995, αναλύεται το ζήτημα της κλοπής ή απώλειας μετοχών. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση «κλοπής ή απώλειας ή καταστροφής τίτλου μετοχής με τυχόν υπάρχουσες και μη αποχωρισθείσες από αυτόν μερισματοποδείξεις, εφαρμόζονται το άρθρο 843 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας».

2.2.3 Ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας μέσω της Υπηρεσίας Μίας Στάσης (ΥΜΣ)

Με τον υπ' αριθμόν 3853/2010 νόμο περί «απλοποίησης των διαδικασιών σύστασης προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών», και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 και 7 του ως άνω νόμου, ορίσθηκαν οι διαδικασίες σύστασης των προσωπικών εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των ανωνύμων εταιρειών ενώπιον της νέας «Υπηρεσίας Μίας Στάσης».

Ο ανωτέρω νόμος τέθηκε σε ισχύ με την έκδοση της κοινής υπουργικής απόφασης που ορίζεται στο άρθρου 4 παρ. 2Α αυτού, η οποία εκδόθηκε την 23.3.2011 με αριθμό Κ1-802 και με θέμα τον «καθορισμό διαδικασιών, προϋποθέσεων, τεχνικών λεπτομερειών και λοιπών θεμάτων σχετικά με την λειτουργία των υπηρεσιών μιας στάσης για την σύσταση εταιριών» και η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β 470/24.3.2011. Από τις 04/04/2011 η ίδρυση

μιας Ανωνύμου Εταιρείας γίνεται αποκλειστικά από την Υπηρεσία Μίας Στάσης.

Ως «Υπηρεσία Μίας Στάσης» για την ίδρυση ανωνύμου εταιρείας, καθώς και στις άλλες περιπτώσεις που για τη σύσταση απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, ορίζεται ο συμβολαιογράφος που συντάσσει το συμβολαιογραφικό έγγραφο σύστασης.

Στις Υ.Μ.Σ. δεν εντάσσονται εταιρείες οι οποίες προέρχονται από μετασχηματισμό, καθώς και οι εταιρείες των οποίων η έναρξη προέρχεται από διοικητική απόφαση (υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας, αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, αλλοδαπή εταιρεία με σύμβαση έργου).

Αναλυτικότερα η Υ.Μ.Σ.:

- Συγκεντρώνει και ελέγχει όλα τα προσκομιζόμενα έντυπα και δικαιολογητικά.
- Μεριμνά για τη χορήγηση Α.Φ.Μ. στα μέλη των εταιρειών, εφόσον δε διαθέτουν.
- Καταχωρεί τα στοιχεία της εταιρείας στη βάση δεδομένων του ΓΕΜΗ.
- Διαβιβάζει ηλεκτρονικά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων τα απαραίτητα στοιχεία για τη χορήγηση ΑΦΜ ως προς τη συσταθείσα εταιρεία. (Χορηγείται ο ΑΦΜ από την ΑΑΔΕ, ο οποίος διαβιβάζεται στην Υ.Μ.Σ.).
- Χορηγεί τη σχετική βεβαίωση.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται άμεσα για την απόδοση ΑΦΜ στη νέα ανώνυμη εταιρεία μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

2.2.4 Μετοχικό Κεφάλαιο

Το κεφάλαιο της ανωνύμου εταιρείας, αποκαλούμενο εφεξής ως μετοχικό κεφάλαιο, καλύπτεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στο καταστατικό της εταιρείας από έναν ή περισσότερους ιδρυτές και καταβάλλεται κατά της σύστασή της εταιρείας στο σύνολό του.

Τα μέρη στα οποία είναι διαιρεμένο το μετοχικό κεφάλαιο, ονομάζονται μετοχές.

Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου μιας ανωνύμου εταιρείας ορίζεται στα 24.000,00ευρώ, ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά τη σύσταση της ανωνύμου εταιρείας. Με τον όρο κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ορίζουμε την ανάληψη υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς ίσης με την ονομαστική αξία μετοχών. Το επόμενο και τελευταίο στάδιο είναι η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου.

Υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες με μετοχικό κεφάλαιο μικρότερο από αυτό που ορίζει η ισχύουσα νομοθεσία (24.000,00ευρώ) υποχρεούνται εντός δύο (2) ετών σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου, διαφορετικά πρόκειται να ανακληθεί η άδεια λειτουργίας τους (άδεια σύστασης). Όσες ανώνυμες εταιρείες δε θέλουν να συμμορφωθούν με τις διατάξεις της νομοθεσίας έχουν τη δυνατότητα να μετατρέψουν τη νομική τους μορφή όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 29 και στην παράγραφο 2 του άρθρου 31 του Ν.2190/1920.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθούν κάποια στοιχεία σχετικά με το μετοχικό κεφάλαιο:

- Το μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται αποκλειστικά από στοιχεία του ενεργητικού της εταιρείας, τα οποία αποτιμώνται. Απαιτήσεις που προκύπτουν από την ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών δεν μπορούν να περιληφθούν στο μετοχικό κεφάλαιο.
- Το μετοχικό κεφάλαιο μια ανωνύμου εταιρείας δεν μπορεί να μειωθεί πέρα από το κατώτατο όριο (24.000,00 ευρώ).
- Οι εισφορές των μετόχων στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας μπορεί να είναι είτε σε μετρητά είτε σε είδος. Όταν υπάρχει εισφορά σε είδος, τότε αυτή αποτιμάται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/1920.
- Το μετοχικό κεφάλαιο μιας εταιρείας είναι πάντοτε σε ευρώ ανεξάρτητα από τον τρόπο εισφοράς των μετόχων. Εξαιρέση αποτελούν οι εταιρείες που η έδρα τους βρίσκεται στην αλλοδαπή και ως εκ τούτου έχουν

την υποχρέωση σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τόσο σε ευρώ όσο και σε ξένο νόμισμα.

Βάσει του Ν. 2190/1920 κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου μιας ανωνύμου εταιρείας μπορεί να γίνει:

- Από τους ιδρυτές
- Από το κοινό με δημόσια εγγραφή, βάσει του Ν.3401/2005 (ΦΕΚ Α 257/17.10.2005)
- Από το συνδυασμό των ανωτέρω δύο

Με την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου ο μέτοχος εξοφλεί την υποχρέωση που είχε αναλάβει κατά την κάλυψη του κεφαλαίου.

Η καταβολή πραγματοποιείται:

- Σε χρήμα
- Σε είδος
- Σε χρήμα και σε είδος

Βάσει του Ν.2190/1920, άρθρο 11, παράγραφος 6, η καταβολή μετρητών για την κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιείται υποχρεωτικά σε ειδικό λογαριασμό της εταιρείας. Στο καταθετήριο πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο του καταθέτη. Σε περίπτωση που η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου δε γίνει από την αρχή σε λογαριασμό της εταιρείας ή κατατέθηκε εκ των υστέρων ή δαπανήθηκε για τον / τους σκοπό / σκοπούς της εταιρείας δεν επισύρεται λόγος ακυρότητας της σύστασης (άρθρο 10, Ν.2190/1920). Το διοικητικό συμβούλιο της ανωνύμου εταιρείας υποχρεούται εντός του πρώτου διμήνου (άρθρο 11, Ν.2190/1920) να συνεδριάσει με θέμα ημερησίας διάταξης την πιστοποίηση ή μη της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου. Στη συνέχεια, θα πρέπει να ακολουθηθούν οι κανόνες δημοσιότητας (άρθρο 7β). Συγκεκριμένα, το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου, εντός είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία πιστοποίησης, θα πρέπει να καταχωρηθεί ηλεκτρονικά στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο. Βάσει του άρθρου 58α, του ως άνω νόμου η παράβαση του άρθρου 11 για την υποχρεωτική πιστοποίηση της καταβολής ή μη του κεφαλαίου και την

υποβολή της πιστοποίησης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, τιμωρείται με φυλάκιση ή χρηματική ποινή.

Σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η ισχύουσα νομοθεσία και δεν καταβληθεί το απαραίτητο μετοχικό κεφάλαιο για τη σύσταση της εταιρείας, τότε η εταιρεία μπορεί να λυθεί από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, κατόπιν κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο (περίπτωση α' παράγραφος 1 άρθρο 48 Ν.2190/1920). Πριν εκδοθεί από το δικαστήριο η οριστική απόφαση για τη λύση της εταιρείας, δίδεται εύλογο χρονικό διάστημα για την περίπτωση της υπαναχώρησης.

Στον Ν.2190/1920, και συγκεκριμένα στα άρθρα 8 και 12, γίνεται πρόβλεψη για τη μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου σύστασης. Με τον όρο μερική καταβολή μετοχικού κεφαλαίου, κατά το άρθρο 12, θεωρείται η καταβολή τμήματος της ονομαστικής αξίας, ενώ ο μέτοχος αναλαμβάνει ταυτόχρονα την υποχρέωση να καταβάλλει την υπόλοιπη αξία βάσει των οριζόμενων στο καταστατικό. Με αυτόν τον τρόπο, οι μέτοχοι της νεοσυσταθείσας ανωνύμου εταιρείας, μπορούν να καταβάλλουν μέρος της αξίας των μετοχών αργότερα. Η έννοια της μερικής καταβολής μετοχικού κεφαλαίου έχει εφαρμογή μόνο όταν γίνεται εισφορά σε χρήμα και απαγορεύεται όταν γίνεται εισφορά σε είδος.

Σε περίπτωση που έχουμε μεν μερική καταβολή μετοχικού κεφαλαίου και μεταβίβαση μετοχών, τότε ο παλαιός κάτοχος των μετοχών ευθύνεται από κοινού με το νέο κάτοχο για χρονική περίοδο δύο (2) ετών (άρθρο 12 παρ.2δ).

Μερική καταβολή μετοχικού κεφαλαίου σε μια ανώνυμη εταιρεία έχουμε μόνο όταν:

- Υπάρχει πρόβλεψη στο καταστατικό της ανωνύμου εταιρείας.
- Καταβληθεί το κατώτατο όριο (24.000,00 ευρώ) που είναι υποχρεωτικό για τη σύσταση της ανωνύμου εταιρείας.
- Η μερική καταβολή της αξίας της μετοχής δεν ξεπερνά την πενταετία.
- Έχει καταβληθεί ποσό που είναι μεγαλύτερο ή ίσο του $\frac{1}{4}$ της αξίας της μετοχής.

- Όταν οι μετοχές είναι ονομαστικές καθ'όλη τη χρονική διάρκεια της μερικής καταβολής του κεφαλαίου.

2.2.4.1 Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αποτελεί μια από τις σημαντικότερες μεταβολές που μπορεί να επέλθουν σε μια ανώνυμη εταιρεία. Μπορεί είτε να αποφασιστεί από το Διοικητικό Συμβούλιο για την εκπλήρωση των στόχων της ανωνύμου εταιρείας, είτε να γίνει επειδή ορίζεται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί ολικώς ή μερικώς, σε είδος ή σε μετρητά ή με την έκδοση νέων μετοχών.

Τα όργανα διοίκησης της ανωνύμου εταιρείας (Διοικητικό Συμβούλιο και Γενική Συνέλευση) μπορούν να συνεργαστούν και να προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, όποτε το κρίνουν απαραίτητο. Συνήθως, βάσει καταστατικού, το Διοικητικό Συμβούλιο κατά την πρώτη πενταετία από τη σύσταση της εταιρείας, μπορεί να αποφασίζει για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Μετά την έλευση της πενταετίας αρμόδιο όργανο για τη λήψη της απόφασης είναι η Γενική Συνέλευση για ποσό έως και το πενταπλάσιο του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου.

Μια ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου:

- Προκειμένου να αυξηθεί το κεφάλαιο κίνησης (Κυκλοφορούν Ενεργητικό μείον Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις)
- Προκειμένου να αυξηθεί η πιστοληπτική της ικανότητα, δηλαδή να είναι ευκολότερος ο εξωτερικός της δανεισμός
- Προκειμένου να παρουσιάσει κέρδη και μερίσματα
- Προκειμένου να γίνει περισσότερο ανταγωνιστική, να προσελκύσει επενδυτές έτσι ώστε να αναπτυχθεί.

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μιας ανωνύμου εταιρείας μπορεί να πραγματοποιηθεί:

- μέσω νέων εισφορών των μετόχων (σε χρήμα ή σε είδος) είτε με είσοδο νέων μετόχων είτε αγοράζοντας νέες μετοχές παλιοί μέτοχοι.
- μέσω μετατροπής ομολογιών ή άλλων υποχρεώσεων σε μετοχές
- μέσω μετατροπής υποχρεώσεων από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων (είτε είναι κοινοί είτε εξαιρετικοί) σε μετοχές.
- μέσω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών διατηρώντας σταθερή την καθαρή θέση (μετοχικό κεφάλαιο συν αποθεματικό)
- μέσω κεφαλαιοποίησης κερδών χρήσης, τα οποία είτε διανέμονται στους μετόχους ως κέρδη, είτε γίνονται μετοχές
- μέσω κεφαλαιοποίησης της πιστωτικής διαφοράς από αναπροσαρμογή των αξιών του ισολογισμού
- μέσω απορρόφησης άλλης εταιρείας (οποιαδήποτε νομικής μορφής)

2.2.4.2 Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μιας ανωνύμου εταιρείας αποτελεί εξίσου σημαντική μεταβολή.

Προκειμένου μια ανώνυμη εταιρεία να πραγματοποιήσει μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου τότε η Γενική της Συνέλευση θα πρέπει να αποφασίσει με αυξημένη απαρτία (να την υπερψηφίσουν τα 2/3 του μετοχικού κεφαλαίου).

Η μείωση μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να διακριθεί σε υποχρεωτική ή εκούσια. Υποχρεωτική μείωση μετοχικού κεφαλαίου έχουμε σε μια ανώνυμη εταιρεία στην περίπτωση που υπάρχει πλεονάζων κεφάλαιο. Εκούσια μείωση μετοχικού κεφαλαίου εμφανίζεται όταν αποσβαίνουμε ζημίες που πραγματοποιείται στον ισολογισμό είτε όταν το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου είναι δυσανάλογο του κύκλου εργασιών της εταιρείας.

Ωστόσο, είναι σύνηθες το φαινόμενο να υπάρχει ταυτόχρονη μείωση και αύξηση μετοχικού κεφαλαίου σε μια ανώνυμη εταιρεία, κυρίως σε περιπτώσεις που υπάρχουν ζημίες, οι οποίες θα πρέπει να αποσβεσθούν πριν τη διανομή μερισμάτων από καθυστερούμενα κέρδη. Αυτό επιτυγχάνεται κυρίως:

- με μείωση είτε του αριθμού των μετοχών, είτε με διατήρηση σταθερού του αριθμού των μετοχών και μείωση της ονομαστικής τους αξίας (κατώτατο όριο 0,30ευρώ)
- με αγορά νέων μετοχών που θα αντιπροσωπεύουν το νέο μετοχικό κεφάλαιο.

2.2.5 Πράξεις Ανώνυμης Εταιρείας που υπόκεινται στη Δημοσιότητα

Με τις διατάξεις του Ν.3419/2005 (ΦΕΚ 297 Α) συστάθηκε το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.)³.

Στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) εγγράφονται είτε πρόσωπα είτε ενώσεις προσώπων:

- κάθε φυσικό πρόσωπο που ασκεί εμπορική δραστηριότητα, διαθέτει επαγγελματική κατοικία ή εγκατάσταση
- κάθε νομικό πρόσωπο που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αν και εφόσον συστάθηκε με βάση το ελληνικό δίκαιο
- κάθε ευρωπαϊκός όμιλος του Κανονισμού 2137/1985/ΕΟΚ με έδρα στην ελληνική επικράτεια
- κάθε εταιρεία του Κανονισμού 2157/2001/ΕΚ με έδρα στην ελληνική επικράτεια
- κάθε ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία του Κανονισμού 1435/2003/ΕΚ με έδρα στην ελληνική επικράτεια
- κάθε ημεδαπό υποκατάστημα ή πρακτορείο αλλοδαπής εταιρείας που αναφέρονται στο άρθρο 1 της Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2003/58/ΕΚ με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.
- κάθε ημεδαπό υποκατάστημα ή πρακτορείο αλλοδαπής εταιρείας με έδρα σε τρίτη χώρα

3 Γενικό Εμπορικό Μητρώο.(2005).[Online].<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/145> [ημερομηνία πρόσβαση 15 Μαΐου 2018]

Η καταχώρηση στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο λογίζεται ως συντελεσθείσα εφόσον ολοκληρωθεί επιτυχώς η καταχώρηση στο Γενικό Ευρετήριο Επωνυμιών και στη Μερίδα. Με την αρχική καταχώρηση-εγγραφή στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, η εταιρεία λαμβάνει ένα μοναδικό αριθμό, ο οποίος αναγράφεται σε όλα τα έγγραφα και δεν μεταβάλλεται, ακόμη και μετά τη διαγραφή του υπόχρεου από το Γ.Ε.Μ.Η..

Στο Γενικό Ευρετήριο Επωνυμιών καταχωρούνται ύστερα από έλεγχο νομιμότητας κατά αλφαβητική σειρά οι επωνυμίες και οι διακριτικοί τίτλοι των επιχειρήσεων.

Στη Μερίδα καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά ύστερα από έλεγχο νομιμότητας τα έγγραφα, οι δηλώσεις και νομικά γεγονότα.

Εξαίρεση από την εγγραφή στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο αποτελούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι κοινοπραξίες αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, οι ναυτικές εταιρείες του Ν.959/1979 και οι ναυτιλιακές εταιρείες πλοίων αναψυχής του Ν.3182/2003.

Βασικός στόχος της διάταξης που αναφέρεται στην υποχρέωση των Ανωνύμων Εταιρειών για την τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας, είναι η προστασία των συναλλασσόμενων με μια ανώνυμη εταιρεία. Με αυτό τον τρόπο δίνεται εύκολα και γρήγορα πρόσβαση σε κάθε ενδιαφερόμενο σε μια σειρά από κρίσιμα στοιχεία ο σκοπός της ανωνύμου εταιρείας, η ευθύνη έναντι των πιστωτών, το μετοχικό κεφάλαιο της ανωνύμου εταιρείας, οι διαδικασίες λύσης-εκκαθάρισης.

Σε δημοσιότητα βάσει του άρθρου 7^α του ΚΝ 2190/1920 υποβάλλονται:

α) Οι ιδρυτικές πράξεις των ανωνύμων εταιρειών και το καταστατικό, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου απαιτείται.

β) Οι αποφάσεις για τροποποίηση του καταστατικού, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου απαιτείται, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις.

γ) Ο διορισμός και η για οποιοδήποτε λόγο παύση με τα στοιχεία ταυτότητας των προσώπων που:

- ασκούν τη διαχείριση της εταιρείας,
- έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν από κοινού ή μεμονωμένα,
- είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο.

δ) Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Αναφορικά με την απόφαση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να αναγράφονται το νέο κεφάλαιο, ο αριθμός και το είδος των μετοχών που εκδίδονται, η ονομαστική τους αξία και γενικά οι όροι έκδοσής τους, καθώς και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της εταιρείας.

ε) Το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση της εταιρείας, είτε μετά από κάθε αύξησή του.

στ) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αρχικές και τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών της εταιρείας.

Ο ισολογισμός πρέπει να περιέχει τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που, κατά νόμο, τον πιστοποιούν.

ζ) Οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των τραπεζών, των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών τραπεζών, καθώς και η λογιστική κατάσταση του άρθρου 46

η) Η λύση της εταιρείας και θέση της σε εκκαθάριση.

θ) Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού, που κηρύσσει άκυρη την εταιρεία ή σε κατάσταση πτώχευσης, καθώς και οι δικαστικές αποφάσεις παντός βαθμού που αναγνωρίζουν ως άκυρες ή ακυρώνουν αποφάσεις γενικών συνελεύσεων.

ι) Οι δικαστικές αποφάσεις που ανατρέπουν τις παραπάνω αποφάσεις.

ια) Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών με τα στοιχεία της ταυτότητάς τους.

ιβ) Οι ισολογισμοί της εκκαθάρισης, καθώς και ο τελικός της ισολογισμός.

ιγ) Η διαγραφή της εταιρείας από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.

ιδ) Κάθε πράξη ή στοιχείο του οποίου η δημοσιότητα επιβάλλεται από άλλες διατάξεις.

Σε πράξεις δημοσιότητας υποχρεούνται και τα υποκαταστήματα που έχουν ιδρύσει στην Ελλάδα εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας. Κατά την περίπτωση αυτή, η υποχρέωση δημοσιότητας αφορά:

α) στην ιδρυτική πράξη και το καταστατικό, εάν αυτό αποτελεί αντικείμενο χωριστής πράξης, καθώς και των τροποποιήσεων των ανωτέρω εγγράφων,

β) στη βεβαίωση του Μητρώου, στο οποίο έχει καταχωρηθεί η εταιρεία,

γ) στην ταχυδρομική ή άλλη διεύθυνση του υποκαταστήματος,

δ) στην αναφορά του αντικειμένου των εργασιών του υποκαταστήματος,

ε) στο μητρώο, στο οποίο τηρείται για την εταιρεία φάκελος, με μνεία και του αριθμού εγγραφής της σε αυτό,

στ) στην επωνυμία και στη νομική μορφή της εταιρείας, καθώς και την επωνυμία του υποκαταστήματος, εάν δεν είναι η ίδια με την επωνυμία της εταιρείας,

ζ) στο διορισμό, καθώς και στα ατομικά στοιχεία ταυτότητας των προσώπων που έχουν την εξουσία να δεσμεύουν την εταιρεία έναντι τρίτων και να την εκπροσωπούν ενώπιον δικαστηρίου,

η) στη λύση της εταιρείας, το διορισμό και τις εξουσίες των εκκαθαριστών, καθώς και την περάτωση της εκκαθάρισης, τη σχετική μνεία στο Μητρώο, καθώς και τη διαδικασία πτώχευσης, πτωχευτικού συμβιβασμού ή άλλη ανάλογη διαδικασία, στην οποία υπόκειται η εταιρεία,

θ) στα λογιστικά έγγραφα (οικονομικές καταστάσεις) της εταιρείας, όπως καταρτίστηκαν, ελέγχθηκαν και δημοσιεύθηκαν κατά το δίκαιο του κράτους μέλους, από το οποίο διέπεται η εταιρεία και σύμφωνα με τις Οδηγίες 78/660/ΕΟΚ, 83/349/ΕΟΚ και 84/253/ΕΟΚ.

ι) στο κλείσιμο του υποκαταστήματος.

2.2.6 Διοίκηση - Εκπροσώπηση

Μια ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με το νόμο διοικείται από συγκεκριμένα όργανα των οποίων οι αρμοδιότητες ορίζονται με σαφήνεια στο καταστατικό της.

Τα όργανα αυτά είναι:

- α) Το Διοικητικό Συμβούλιο
- β) Η Γενική Συνέλευση
- γ) Οι Ελεγκτές

2.2.6.1 Διοικητικό Συμβούλιο

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι το διαχειριστικό όργανο μιας ανωνύμου εταιρείας. Το Διοικητικό Συμβούλιο μαζί με τη Γενική Συνέλευση και τους ελεγκτές αποτελούν τα υποχρεωτικά όργανα, τα οποία ασκούν τη διοίκηση – εκπροσώπηση μιας ανωνύμου εταιρείας.

Ο αριθμός των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ορίζεται από το καταστατικό της ανωνύμου εταιρείας και αποτελείται από τουλάχιστον τρία (3) μέλη. Είναι δυνατόν εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό, κάποιο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι και νομικό πρόσωπο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο νόμιμος εκπρόσωπος του νομικού προσώπου ορίζεται ως υπεύθυνος για την άσκηση των εξουσιών του νομικού προσώπου ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου.

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση, με θητεία που ορίζεται από το καταστατικό και η οποία δεν μπορεί να υπερβεί τα έξι (6) έτη. Κατ' εξαίρεση η θητεία του Διοικητικού Συμβουλίου παρατείνεται μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να συνέλθει η αμέσως επόμενη τακτική γενική συνέλευση.⁴ Παράλληλα, η Γενική Συνέλευση αποφασίζει για τις αρμοδιότητες που θα εκχωρηθούν στο Διοικητικό Συμβούλιο. Σε ειδικές περιπτώσεις, αν και εφόσον προβλέπεται

⁴ Ν.3604/2007, 2ο εδάφιο παραγράφου 1 του άρθρου 19 προστέθηκε στην παράγραφο 2 του άρθρου 26

από το καταστατικό, μέτοχος ή μέτοχοι δύνανται να διορίσουν μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, όχι όμως περισσότερα από το ένα τρίτο (1/3) του συνολικού αριθμού των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου. Η άσκηση του συγκεκριμένου δικαιώματος πρέπει να γίνεται υποχρεωτικά τρεις (3) ημέρες πριν η Γενική Συνέλευση εκλέξει το νέο Διοικητικό Συμβούλιο και ο / οι μέτοχος / μέτοχοι δεν μπορούν να συμμετέχουν στην εκλογική διαδικασία του υπόλοιπου Διοικητικού Συμβουλίου.

Στην πρώτη συνεδρίαση, μετά την εκλογή, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου εκλέγουν τον Πρόεδρο, τον Αντιπρόεδρο και το Διευθύνοντα Σύμβουλο.

Βάσει καταστατικού, μπορεί να υπάρχει η πρόβλεψη, σε περίπτωση θανάτου ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο απώλειας της ιδιότητας μέλους ή μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, ώστε τα υπόλοιπα μέλη να μπορούν να συνεχίσουν τη διοίκηση – εκπροσώπηση της Ανωνύμου Εταιρείας, χωρίς την αντικατάσταση των ελλειπόντων μελών με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός αυτών υπερβαίνει το ήμισυ των μελών, όπως είχαν πριν από την επέλευση των ανωτέρω γεγονότων. Σε κάθε περίπτωση τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δεν πρέπει να είναι λιγότερα από τρία (3).

Βάσει καταστατικού, αν και εφόσον προβλέπεται, το Διοικητικό Συμβούλιο έχει τη δυνατότητα να εκλέγει μέλη αυτού σε αντικατάσταση μελών που παραιτήθηκαν, πέθαναν ή απώλεσαν την ιδιότητά τους με οποιονδήποτε τρόπο. Η εκλογή είναι δυνατή με την προϋπόθεση ότι η αναπλήρωση των παραπάνω μελών δεν είναι εφικτή από αναπληρωματικά μέλη, που έχουν τυχόν εκλεγεί από τη Γενική Συνέλευση. Η ανωτέρω εκλογή γίνεται κατόπιν συνεδρίασης και απόφασης της πλειοψηφίας των εναπομενόντων μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και ισχύει για το υπόλοιπο της θητείας του μέλους που αντικαθίστανται. Η ανωτέρω απόφαση πρέπει να ακολουθήσει τους κανόνες δημοσιότητας και ανακοινώνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο στην προσεχή Γενική Συνέλευση η οποία διατηρεί το δικαίωμα να αντικαταστήσει τους εκλεγέντες.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφοι 1,2,3,3α του Ν.2190/1920, το Διοικητικό Συμβούλιο μιας ανωνύμου εταιρείας «συνεδριάζει στην έδρα της εταιρείας κάθε φορά που ο νόμος, το καταστατικό ή οι ανάγκες της εταιρείας το απαιτούν». Παράλληλα, μπορεί να συνεδριάσει και εκτός έδρας στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή με βασική προϋπόθεση στη συνεδρίαση αυτή να παρίστανται ή να αντιπροσωπεύονται όλα τα μέλη του και κανένα από αυτά να μη διαφωνεί στην πραγματοποίηση της συνεδρίασης και στη λήψη αποφάσεων. Επιπλέον, το Διοικητικό Συμβούλιο, αν και εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό της ανωνύμου εταιρείας, μπορεί να συνεδριάζει με τηλεδιάσκεψη. Σε αυτή την περίπτωση η πρόσκληση θα πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για τη συμμετοχή των μελών του στη συνεδρίαση μέσω τηλεδιάσκεψης.

Για να είναι νόμιμες οι αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει να παρευρίσκονται στη συνεδρίαση τα μισά συν ένα μέλη του, τα οποία δεν μπορεί να είναι λιγότερα από τρία (3).

Το Διοικητικό συμβούλιο συγκαλείται από τον πρόεδρο ή τον αναπληρωτή με την κοινοποίηση πρόσκλησης στα μέλη εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών πριν από τη συνεδρίαση. Παράλληλα, σύγκληση διοικητικού συμβουλίου μπορούν να ζητήσουν δύο (2) από τα μέλη του με αίτησή τους στον πρόεδρο ή τον αναπληρωτή του, οι οποίοι με τη σειρά τους έχουν την υποχρέωση να συγκαλέσουν διοικητικό συμβούλιο εντός επτά (7) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία της αίτησης. Αν για οποιονδήποτε λόγο το διοικητικό συμβούλιο δεν συγκληθεί εντός της ανωτέρω προθεσμίας, τότε τα μέλη έχουν το δικαίωμα εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών να κοινοποιήσουν τη σχετική πρόσκληση στα υπόλοιπα μέλη.

Οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου λαμβάνονται έγκυρα με απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων και αντιπροσωπευόμενων μελών, εφόσον δεν ορίζει διαφορετικά ο νόμος ή το καταστατικό. Σε περίπτωση ισοψηφίας δεν υπερσχύει η ψήφος του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου, εκτός κι αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό.

Οι συζητήσεις και αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου καταχωρούνται περιληπτικά σε ειδικό βιβλίο (βιβλίο πρακτικών) το οποίο μπορεί να τηρείται και μηχανογραφικά. Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται επίσης κατάλογος των μελών που παρέστησαν ή αντιπροσωπεύθηκαν νομίμως στη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου.

Η κατάρτιση και υπογραφή πρακτικού από όλα τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή τους αντιπροσώπους τους ισοδυναμεί με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου.

Στο άρθρο 22α παράγραφοι 1 και 1α του Ν. 2290/1920, ορίζεται ότι όλα τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ευθύνονται έναντι της εταιρείας για τη χρονική περίοδο που ασκούν διοίκηση για οποιοδήποτε πταίσμα. Ιδιαίτερη ευθύνη φέρουν επίσης στην περίπτωση που ο Ισολογισμός έχει ελλείψεις ή ψευδείς δηλώσεις αποκρύπτοντας την πραγματική κατάσταση και εικόνα της ανωνύμου εταιρείας.⁵

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μπορούν να αξιώσουν αμοιβή για τις υπηρεσίες και την ευθύνη που αναλαμβάνουν έναντι της ανωνύμου εταιρείας και των μετόχων. Η αμοιβή αυτή πρέπει να εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση και μπορεί να διακριθεί σε:⁶

α) Αμοιβή επί των κερδών χρήσης.

Η συγκεκριμένη αμοιβή είναι ποσοστό επί των καθαρών κερδών χρήσης και δίδεται εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό της ανωνύμου εταιρείας και εφόσον η Γενική Συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και τη Διάθεση Κερδών.

β) Αμοιβή που ορίζεται ή μη από το καταστατικό.

Η συγκεκριμένη αμοιβή είτε προσδιορίζεται στο καταστατικό, είτε δίδεται κατόπιν ειδικής απόφασης της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Αποτελεί συγκεκριμένο χρηματικό ποσό και δεν εξαρτάται από τα ετήσια αποτελέσματα της εταιρείας (κέρδη ή ζημιές).

γ) Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης ή εντολής.

⁵ Ν.3604/2007 άρθρο 79 παράγραφος 6

⁶ Νεγκάκης, Χ. (2006). Λογιστική Εταιρειών σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ.1^η εκδ.Θεσσαλονίκη: Σοφία

Η συγκεκριμένη αμοιβή δίδεται σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου τα οποία εκτός από την εκτέλεση των καθηκόντων τους, προσφέρουν οποιουδήποτε είδους εργασία προς την ανώνυμη εταιρεία. Η συγκεκριμένη αμοιβή μπορεί να έχει τη μορφή μισθού.

2.2.6.2 Γενική Συνέλευση

Στο κεφάλαιο 3 του Ν.2190/1920 αναλύεται διεξοδικά το θέμα της Γενικής Συνέλευσης της ανωνύμου εταιρείας.

Συγκεκριμένα, η Γενική Συνέλευση των Μετόχων αποτελεί το ανώτατο όργανο λήψης αποφάσεων, στο οποίο συμμετέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα που κατέχουν μετοχές της εταιρείας κατά την ημερομηνία συγκρότησης της Γενικής Συνέλευσης.

Η Γενική Συνέλευση συγκροτείται σε σώμα και συνεδριάζει υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας ή στην περιφέρεια άλλου δήμου εντός του νομού της έδρας ή άλλου όμορου δήμου της έδρας τουλάχιστον μια φορά για κάθε εταιρική χρήση το αργότερο μέχρι έξι (6) μήνες μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης.

Για να είναι έγκυρη η τακτική Γενική Συνέλευση θα πρέπει να μεσολαβεί διάστημα είκοσι (20) ημερολογιακών ημερών από την ημέρα δημοσίευσης της πρόσκλησης μέχρι την ημέρα συνεδρίασης της Γενικής Συνέλευσης. Η πρόσκληση θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες για την ακριβή διεύθυνση και το χώρο τέλεσης, τη χρονολογία και την ώρα της συνεδρίασης, τα θέματα της ημερησίας διάταξης, τους μετόχους που έχουν δικαίωμα συμμετοχής, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο οι μέτοχοι μπορούν να συμμετέχουν είτε αυτοπροσώπως, είτε δια αντιπροσώπου.

Η Γενική Συνέλευση είναι το μοναδικό αρμόδιο όργανο για να προβεί σε τροποποιήσεις άρθρων του καταστατικού, στο διορισμό των υπολοίπων οργάνων διοίκησης (Διοικητικό Συμβούλιο και ελεγκτές), καθώς και στον ορισμό των αρμοδιοτήτων τους.

Γενικά μπορεί να αποφασίσει:

- Τροποποίηση ή μη του καταστατικού
- Εκλογή ή αντικατάσταση ή ανανέωση θητείας Διοικητικού Συμβουλίου
- Εκλογή ελεγκτών
- Έγκριση χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Αποδοχή ή μη διάθεσης αποτελεσμάτων
- Έκδοση δανείου
- Συγχώνευση ή διάσπαση ή μετατροπή της ανωνύμου εταιρείας
- Λύση και θέση σε εκκαθάριση της ανωνύμου εταιρείας
- Διορισμό εκκαθαριστών
- Διακοπή ανωνύμου εταιρείας

Ωστόσο μια απόφαση της Γενικής Συνέλευσης μπορεί να θεωρηθεί άκυρη, όταν λαμβάνεται κατά παράβαση της ισχύουσας νομοθεσίας ή όταν θίγονται εμφανώς τα συμφέροντα των μετόχων ή των πιστωτών.

Την ακύρωση μιας απόφασης της Γενικής Συνέλευσης έχουν δικαίωμα να ζητήσουν:

- Μέτοχοι με ποσοστό τουλάχιστον το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου
- Το Διοικητικό Συμβούλιο
- Οποιοδήποτε μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, σε περίπτωση που υπάρχει ζήτημα ποινικής δίωξης εναντίον του ή αποζημίωσης

Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων ανάλογα με τα θέματα που καλείται να λάβει απόφαση, μπορεί να διακριθεί σε:

α) Τακτική

Τακτική Γενική Συνέλευση Μετόχων είναι αυτή που συνέρχεται υποχρεωτικά μια φορά κάθε έτος το αργότερο έξι (6) μήνες μετά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Βασική προϋπόθεση για να θεωρείται έγκυρη αποτελεί το γεγονός ότι πρέπει να παρευρίσκονται οι μέτοχοι που κατέχουν το 1/5 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που δεν επιτυγχάνεται η απαρτία, η Γενική Συνέλευση των Μετόχων επαναλαμβάνεται και συνεδριάζει νόμιμα ενός είκοσι (20) ημερολογιακών ημερών χωρίς κανένα

απολύτως περιορισμό. Η νέα Γενική Συνέλευση ονομάζεται «Επαναληπτική Τακτική Γενική Συνέλευση». Για θέματα αυξημένης βαρύτητας και σημασίας για τα συμφέροντα της ανωνύμου εταιρείας, η νομοθεσία επιβάλλει υψηλότερα ποσοστά συμμετοχής προκειμένου να υπάρχει η αναγκαία απαρτία. Η Γενική Συνέλευση μπορεί να αναβληθεί, αν και μόνο όταν αυτό ζητηθεί από μετόχους που κατέχουν το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Σε αυτή την περίπτωση ως καταληκτική ημερομηνία συνεδρίασης ορίζεται η 30^η ημέρα από την ημερομηνία αναβολής της.

β) Έκτακτη

Στο άρθρο 39 του Ν. 2190/1920 αναφέρεται ότι, κατόπιν αίτησης μετόχων που κατέχουν το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, μπορεί να συγκληθεί έκτακτη Γενική Συνέλευση Μετόχων εντός δέκα (10) ημερολογιακών ημερών. Έκτακτη Γενική Συνέλευση μπορεί να συγκληθεί επίσης κατόπιν αίτησης ελεγκτών.

γ) Καταστατική

Καταστατική Γενική Συνέλευση ονομάζεται εκείνη που συγκαλείται με σκοπό την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της καταστατικής Γενικής Συνέλευσης είναι ότι απαιτεί, πέραν από την αυξημένη πλειοψηφία για την απαρτία της, και αυξημένη πλειοψηφία στη λήψη των αποφάσεών της.

Η καταστατική Γενική Συνέλευση ασχολείται κυρίως με:

- Μεταβολή του μετοχικού κεφαλαίου ή σκοπού της ανωνύμου εταιρείας
- Αλλαγή έδρας
- Σύναψη ομολογιακού δανείου
- Παραίτηση διάρκειας του μη φυσικού προσώπου
- Διάσπαση ή συγχώνευση ή αναβίωση της ανωνύμου εταιρείας

Βασική προϋπόθεση για να υπάρξει απαρτία σε μια καταστατική Γενική Συνέλευση είναι να παρίστανται τα 2/3 των μετόχων του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση μη απαρτίας, επαναλαμβάνεται σε 10 ημερολογιακές ημέρες και βασική προϋπόθεση είναι να παρίστανται οι

μέτοχοι που κατέχουν το 1/2 των μετοχών του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που δεν υπάρξει ξανά απαρτία, τότε επαναλαμβάνεται σε 20 ημερολογιακές ημέρες και πρέπει να παρίσταται το 1/3 των μετόχων του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

2.2.6.3 Ελεγκτές

Βάσει του Ν. 2190/1920 «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, ελέγχονται τουλάχιστον από έναν ορκωτό ελεγκτή – λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής περί ορκωτών ελεγκτών – λογιστών νομοθεσίας». Ο ορκωτός -λογιστής διορίζεται από την τακτική γενική συνέλευση που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία. Θεωρείται ότι αποδέχθηκε το διορισμό του, εφόσον δεν τον αποποιηθεί εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών. Οι ελεγκτές εκλέγονται για ένα χρόνο από την τακτική Γενική Συνέλευση, ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής δεν μπορεί να είναι μέτοχος ή εργαζόμενος της ανωνύμου εταιρείας, μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, υπάλληλος ΝΠΔΔ ή τραπεζών ή οργανισμού κοινής ωφέλειας.

Η αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών καθορίζεται με βάσει τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις.

Ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής οφείλει κατά τη διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθεί τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας, έχοντας το δικαίωμα να λαμβάνει οποιοδήποτε βιβλίο, λογαριασμό ή έγγραφο. Ο έλεγχος μπορεί να επεκταθεί έως και τα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου. Μια από τις βασικές του υποχρεώσεις είναι να προβαίνει σε οποιαδήποτε σύσταση προς το Διοικητικό Συμβούλιο, και παράλληλα οφείλει να παρευρίσκεται στη Γενική Συνέλευση και να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία αφορά στον έλεγχο που διενεργήθηκε. Από την πλευρά της η Γενική Συνέλευση, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις υποδείξεις της έκθεσης, μπορεί να προβεί ή όχι σε απαλλαγή από

ευθύνες που βαρύνουν είτε το ορκωτό ελεγκτή – λογιστή, είτε τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου για τις αποφάσεις και τις πράξεις τους.⁷

Ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής έχει δικαίωμα να ζητήσει με αίτηση του από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου τη σύγκλιση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης. Η έκτακτη Γενική Συνέλευση συγκαλείται υποχρεωτικά εντός δέκα ημερολογιακών ημερών από την επίδοση της αίτησης στον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου με ημερήσια διάταξη το περιεχόμενο της αίτησης.

2.3 Νέο Σχέδιο Νόμου «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» - Διαφορές με Ν.2190/1920

Πρωταρχικός σκοπός και στόχος του νέου Νόμου 4548/2018 ‘‘αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών’’ (ΦΕΚ Α' 104/13.06.2018), η ισχύς του οποίου αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 σύμφωνα με το άρθρο 190, είναι η αναμόρφωση του δικαίου που διέπει τις ανώνυμες εταιρείες, ενώ στις μεταβατικές διατάξεις αυτού ορίζονται και ορισμένες διαφορετικές προθεσμίες για ορισμένα θέματα και διαδικασίες που εντάσσονται στο πλαίσιο λειτουργίας των ανωνύμων εταιριών.

Ο «κωδικοποιημένος» Ν.2190/1920 που ισχύει τα τελευταία 98 έτη, παρά τις επανειλημμένες τροποποιήσεις που δέχθηκε, όχι μόνο με την ενσωμάτωση των ευρωπαϊκών Οδηγιών εταιρικού δικαίου, αλλά και με την βελτίωση του ρυθμιστικού πλαισίου (Ν.3604/2007), δεν έχει τη δυνατότητα να οδηγήσει τη χώρα στην ανάπτυξη και να καταπολεμήσει τη γραφειοκρατία. Η βασικότερη ανάγκη για στην αναθεώρηση του ΚΝ 2190/1920 προκύπτει μέσα από τις ίδιες τις ανώνυμες εταιρείες που ζητούν να απλουστευθούν οι ρυθμίσεις του νέου νόμου, να γίνουν φιλικότερες και καινοτόμες. Βέβαια, η αντικατάσταση ενός νόμου με ένα νεότερο, προκαλεί κατά την πρώτη χρονική περίοδο ορισμένα προβλήματα. Οι ανώνυμες εταιρείες, ο επιχειρηματικός και νομικός κόσμος, θα πρέπει όχι μόνο να κατανοήσουν το πνεύμα του νόμου, αλλά και να εντοπίσουν τις διαφορές με το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο.

⁷ Νεγκάκης, Χ. (2006). Λογιστική Εταιρειών σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ.1^η εκδ.Θεσσαλονίκη: Σοφία

Με μια λεπτομερή ανάγνωση ο Ν.2190/1920 παρουσιάζει τα ακόλουθα μειονεκτήματα:

- Παλαιότερες διατάξεις είναι διατυπωμένες στην καθαρεύουσα, ενώ νεότερες στη δημοτική.
- Δεν υπάρχει κάποια «συνέχεια» στη λογική παράθεσης των διατάξεων. Για παράδειγμα, διατάξεις που αφορούν τα ομολογιακά δάνεια είναι διαχωρισμένες.
- Παρατίθενται διατάξεις που δεν ισχύουν, παρά μόνο για την ιστορική αξία που παρουσιάζουν.
- Στο ίδιο άρθρο ρυθμίζονται διαφορετικά θέματα
- Δεν χρησιμοποιείται ενιαία ορολογία με αποτέλεσμα να οδηγείται ο αναγνώστης σε σύγχυση. Χαρακτηριστό παράδειγμα αποτελεί ο όρος «κεφάλαιο» που μπορεί να είναι είτε «μετοχικό κεφάλαιο» είτε «εταιρικό κεφάλαιο».

Ο νέος νόμος εισάγει αξιοσημείωτες τροποποιήσεις στο ισχύον εταιρικό δίκαιο.

Συγκεκριμένα:

- Αναθεωρούνται οι διατάξεις για την κρατική εποπτεία επί των ανωνύμων εταιρειών. Η κρατική εποπτεία που δεν εμφανίζεται σε καμία άλλη νομική μορφή, παρά μόνο στις ανώνυμες εταιρείες, δεν επαναλαμβάνεται στο νέο νομοσχέδιο (άρθρο 8, ΚΝ 2190/1920). Βέβαια, είναι λάθος να θεωρήσουμε ως κρατική εποπτεία τον έλεγχο που ασκείται κατά την καταχώρηση των εταιρικών πράξεων από το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.).
- Σχετικά με τους τίτλους που μπορεί να εκδίδει μια ανώνυμη εταιρεία αφενός μεν διατηρούνται οι υπάρχοντες τίτλοι, αφετέρου δε εισάγονται οι «συνδεδεμένοι» τίτλοι (οι οποίοι μπορούν να αποκτηθούν ή να εκποιηθούν συνδυασμένα) και οι τίτλοι κτήσης μετοχών της εταιρείας (warrants), που χρησιμοποιούνται ευρέως στον τραπεζικό τομέα.
- Για λόγους ρυθμιστικής απλοποίησης, από 01/01/2020 καταργούνται οι ανώνυμες μετοχές και το συγκριτικό πλεονέκτημα που κατείχαν στο παρελθόν

οι ανώνυμες μετοχές (ευκολία στη μεταβίβαση με απλή παράδοση του τίτλου) απωλέσθηκε. Η ευρωπαϊκή οδηγία 2015/849 θεωρεί ότι η ύπαρξη ανωνύμων μετοχών δημιουργεί κινδύνους και ότι τα κράτη μέλη θα πρέπει να λάβουν όλα τα αναγκαία μέτρα για την καταπολέμηση του ξεπλύματος βρώμικου χρήματος, της τρομοκρατίας και της εγκληματικότητας. Για το λόγο αυτό, βασική επιδίωξη της ανωτέρω οδηγίας είναι να βρεθούν οι πραγματικοί δικαιούχοι των ανωνύμων μετοχών και οι κάτοχοι των τίτλων.

- Ενσωματώνεται μερικώς η ευρωπαϊκή οδηγία 2017/828 με την οποία ενθαρρύνεται η συμμετοχή των μετόχων σε ζητήματα διαφάνειας, εποπτείας και καταβολής αμοιβής στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Βελτιώνονται οι τεχνικές λειτουργίας των οργάνων της ανωνύμου εταιρείας (Γενική Συνέλευση και Διοικητικό Συμβούλιο), ενώ παράλληλα ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν στην τήρηση πρακτικών (χώρος φύλαξης και τρόπος τήρησης). Επιπλέον, εισάγεται η καινοτομία του μονομελούς Διοικητικού Συμβουλίου για πολύ μικρές εταιρείες ενώ διατηρείται το κατώτατο όριο των τριών μελών για τις υπόλοιπες. Γίνεται πρόβλεψη για σταδιακή ανανέωση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, ενώ εισάγεται και ένα νέο πλαίσιο ευθύνης, έτσι ώστε οι απαιτήσεις της εταιρείας να ασκούνται χωρίς να παρεμποδίζεται το εταιρικό συμφέρον.
- Εισάγεται η «απεριόριστη» διάρκεια της ανωνύμου εταιρείας, η οποία δεν μπορεί πλέον να λύεται με καταγγελία.
- Διαφορές παρατηρούμε και στον τρόπο λειτουργίας της Γενικής Συνέλευσης, καθώς η καταστατική Γενική Συνέλευση δεν μπορεί να έχει πλέον δύο επαναληπτικές συνεδριάσεις, αλλά μόνο μια. Η συγκεκριμένη αλλαγή συνεπάγεται μεταβολές στο ζήτημα της «απαρτίας». Στην αρχική Γενική Συνέλευση «απαρτία» ορίζεται όταν εκπροσωπείται το $\frac{1}{2}$ του μετοχικού κεφαλαίου, ενώ στην επαναληπτική στο $\frac{1}{3}$. Περαιτέρω η Γενική Συνέλευση μπορεί να λάβει αποφάσεις είτε «χωρίς συνεδρίαση» είτε «εξ' ολοκλήρου από απόσταση».
- Αυξάνονται τα δικαιώματα του μετόχου σε σχέση με αυτά που όριζε ο ΚΝ 2190/1920, ενώ παράλληλα δίδεται η δυνατότητα σχηματισμού ενώσεων

μετόχων που έχουν τη δυνατότητα να ασκήσουν δικαιώματα μειοψηφίας τόσο για δικό τους λογαριασμό, όσο και για τους μετόχους που εκπροσωπούν.

- Ενθαρρύνεται η διαιτητική επίλυση διαφορών, ενώ παράλληλα αποσαφηνίζεται το μέγεθος των κερδών που μπορεί να διανείμει η ανώνυμη εταιρεία.
- Πλέον λύση της ανωνύμου εταιρείας μπορεί να επέλθει και στην περίπτωση που η αίτηση πτώχευσης απορρίπτεται λόγω έλλειψης ενεργητικού. Σε αυτή την περίπτωση μπορεί να παραληφθεί η διαδικασία εκκαθάρισης και να υπάρξει απευθείας διαγραφή από το Γενικό Εμπορικό Μητρώο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Φορολογική Προσέγγιση της Ανωνύμου Εταιρείας

3.1 Γενικές Διατάξεις

Ως νομικό πρόσωπο ορίζουμε την ένωση ή ενώσεις φυσικών προσώπων ή περιουσιακών στοιχείων προκειμένου να επιτευχθεί ένας κοινός στόχος, ή όπως ορίζει το δίκαιο, η θεραπεία των κοινωνικών αναγκών. Κατά το δίκαιο, το νομικό πρόσωπο χαρακτηρίζεται «πλάσμα δικαίου» ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων διατηρώντας τη δικαιοπρακτική του ικανότητα⁸

Βάσει της αρχής του διαχωρισμού το νομικό πρόσωπο αποκτά δική του νομική προσωπικότητα και έχει ως βασικό στόχο τη διευκόλυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Με αυτό τον τρόπο, αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις χωρίς να δεσμεύονται τα μέλη του. Βασικό ρόλο στη λειτουργία των νομικών προσώπων διαδραματίζουν οι εξουσίες διαχείρισης (εσωτερική διαχείριση) και εκπροσώπησης (σχέσεις με τρίτους). Στο καταστατικό ή στον κανονισμό εσωτερικής λειτουργίας καθορίζεται ποιο όργανο είναι αρμόδιο και με ποιο τρόπο χρειάζεται να αποφασίσει, προκειμένου να αναλάβει το νομικό πρόσωπο ένα δικαίωμα ή μια υποχρέωση. Συνεπώς, το νομικό

⁸ Βελέντζας, Ι. και Τζιώνας, Ι., (2007), Θεμελιώδεις έννοιες Αστικού Δικαίου. 8^η εκδ. Θεσσαλονίκη:ΙuS

πρόσωπο δεσμεύεται από τις πράξεις των οργάνων του και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Η σύσταση ενός νομικού προσώπου αποτελεί ορόσημο για την έναρξη της ύπαρξής του. Και πραγματοποιείται με την «Συστατική Πράξη» και το «Καταστατικό».

Με τον όρο Συστατική Πράξη, αναφερόμαστε στη δικαιοπραξία με την οποία δημιουργείται το νομικό πρόσωπο και στην οποία περιλαμβάνεται η θέληση του ενδιαφερόμενου / ενδιαφερομένων (είτε πρόκειται για φυσικό είτε για νομικό πρόσωπο) για την ίδρυση του συγκεκριμένου νομικού προσώπου.

Το σύνολο των κανόνων που διέπουν τη συγκρότηση και λειτουργία ενός νομικού προσώπου, αποτελούν το καταστατικό.

Η συστατική πράξη και το καταστατικό είναι ιδιωτικά έγγραφα τα οποία μπορούν να καταρτισθούν με μια ενιαία πράξη.

Ο νομοθέτης ορίζει ότι η κτήση νομικής προσωπικότητας έχει ως άμεση συνέπεια για το νομικό πρόσωπο την ικανότητα δικαίου, την ικανότητα για δικαστική παράσταση, περιουσία, όργανα, επωνυμία και ιθαγένεια. Ιδιαίτερη σημασία έχει για το νομικό πρόσωπο η «αρχή της αυτοτέλειας» βάσει της οποίας, το νομικό πρόσωπο (ως επωνυμία, περιουσία κτλ) είναι ανεξάρτητο από τα νομικά πρόσωπα που συμμετέχουν στην εν γένει λειτουργία του.

Στα άρθρα 61 και 62 του Αστικού Κώδικα ρυθμίζεται το θέμα της αναγνώρισης της νομικής προσωπικότητας, συνεπώς και της ικανότητας δικαίου στα νομικά πρόσωπα. Θα πρέπει να τονισθεί ιδιαιτέρως ότι στο άρθρο 62 η ικανότητα δικαίου του νομικού προσώπου δεν μπορεί να επεκταθεί σε έννομες σχέσεις που προϋποθέτουν την ιδιότητα του φυσικού προσώπου, όπως ο γάμος, η υιοθεσία κτλ. Βέβαια, η επωνυμία, και το δικαίωμα δικαστικής παράστασης υφίστανται τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα. Στη διάταξη 72 του Αστικού Κώδικα γίνεται πρόβλεψη για μερική ικανότητα νομικού προσώπου. Στην περίπτωση αυτή, το νομικό πρόσωπο αποκτά περιορισμένη ικανότητα δικαίου, η οποία δεν ξεπερνά τις πράξεις που απαιτούνται για την περάτωση του σταδίου της εκκαθάρισης.

Τα νομικά πρόσωπα ανάλογα με τον τρόπο ίδρυσης και το σκοπό που επιδιώκουν μπορούμε να τα διακρίνουμε σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, σε Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου και σε μικτούς οικονομικούς οργανισμούς.

Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου στοχεύουν (έχουν ως σκοπό) στην εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου και την επίτευξη των κρατικών λειτουργιών. Ιδρύονται με πράξη της Πολιτείας και η αρχή του κλειστού αριθμού δεν βρίσκει εφαρμογή (η Πολιτεία μπορεί να ιδρύσει όσα κρίνει σκόπιμο). Βασικό χαρακτηριστικό τους είναι ότι, όσον αφορά τον τρόπο λειτουργίας, ακολουθούν τους κανόνες Δημοσίου Δικαίου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι το Κράτος, η Εκκλησία, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου, ιδρύονται και λειτουργούν κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου με στόχο την επίτευξη και εξυπηρέτηση κάποιου σκοπού. Ιδρύονται και λειτουργούν με βασικό κριτήριο την ιδιωτική πρωτοβουλία. Τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου τα διακρίνουμε σε Νομικά Πρόσωπα Αστικού Δικαίου και σε Νομικά Πρόσωπα Εμπορικού Δικαίου. Η λειτουργία των Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου ρυθμίζεται από τον Αστικό Κώδικα. Το σωματείο, η επιτροπή ερευνών, ένα ίδρυμα αποτελούν χαρακτηριστικά παραδείγματα Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου. Τα Νομικά Πρόσωπα Εμπορικού Δικαίου, όπως είναι φυσικό, ιδρύονται από ιδιώτες και βασική τους επιδίωξη είναι η άσκηση κερδοσκοπικής δραστηριότητας. Νομικά Πρόσωπα Εμπορικού Δικαίου είναι η ομόρρυθμη εταιρεία, η ετερόρρυθμη εταιρεία, η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η ανώνυμη εταιρεία και ο συνεταιρισμός. Βάσει της «αρχής του κλειστού αριθμού των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου» ο ιδιώτης δεν μπορεί, παρά να ιδρύσει ένα από τα νομικά πρόσωπα που αναγνωρίζει ο νομοθέτης.

Οι Μικτοί Οικονομικοί Οργανισμοί παρουσιάζουν χαρακτηριστικά και των δύο ανωτέρω κατηγοριών. Στην πραγματικότητα πρόκειται για νομικά πρόσωπα τα οποία ως προς τη λειτουργία, τη μορφή κτλ παρουσιάζουν ομοιότητες με τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ενώ παράλληλα έχουν

ιδρυθεί με πράξη της Πολιτείας, με την οποία παρουσιάζουν στενές σχέσεις. Η ΔΕΗ, ο ΟΤΕ, ο ΟΣΕ, η Τράπεζα της Ελλάδος αποτελούν χαρακτηριστικά παραδείγματα μικτών οικονομικών οργανισμών.⁹

Βάσει του άρθρου 4,παράγραφοι 3 και 4 του Ν.4172/2013 ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος όταν έχει συσταθεί ή έχει ιδρυθεί σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα ή ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο του φορολογικού έτους.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει η ανάγκη να διευκρινίσουμε τον «τόπο άσκησης πραγματικής διοίκησης». Βάσει του άρθρου 4,παράγραφος 4, του Ν.4172/2013 ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περαστικά και τις συνθήκες, λαμβάνοντας υπ' όψιν τον τόπο άσκησης της καθημερινής διοίκησης, τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και τον τόπο κατοικίας των μελών του διοικητικού συμβουλίου.

Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» έχει ιδιαίτερη σημασία και παρουσιάζει αξιόλογο ενδιαφέρον. Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1 έως παράγραφος 7 του Ν.4172/2013, «ως μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης». Συνήθως ο όρος μόνιμη εγκατάσταση περιλαμβάνει τον τόπο διοίκησης, το υποκατάστημα, το γραφείο, το εργοστάσιο, το εργαστήριο, το ορυχείο. Επιπλέον, όταν ένα άτομο λειτουργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί στην ημεδαπή για λογαριασμό της επιχείρησης, τότε θεωρείται ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση έχει τη μόνιμη εγκατάσταση της στην Ελλάδα. Εξαίρεση του όρου μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί η χρήση εγκαταστάσεων με αποκλειστικό σκοπό την αποθήκευση,

⁹ Τσακλάγκανος, Α., (2007), Εισαγωγή στην οικονομική των επιχειρήσεων, 2^η εκδ.Αθήνα: Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε.

καθώς και η διατήρηση αποθέματος από την επιχείρηση με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση ή την αποθήκευση. Παράλληλα όταν μια επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους, τότε δεν θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Επιπλέον, θα πρέπει να αναλύσουμε τον όρο φορολογικό έτος και διαχειριστική περίοδος. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος, ενώ για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Βέβαια, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει τους 12 μήνες. Στην περίπτωση που ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή, ανήκει σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή αλλοδαπή νομική οντότητα σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% τότε έχει το δικαίωμα να ακολουθήσει το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή της αλλοδαπής νομικής οντότητας.

3.2 Υποκείμενο Φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν.4172/2013(ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ως κάτωθι:

- κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή (Ανώνυμη Εταιρεία, Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία) ή στην αλλοδαπή (αυτές που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είτε έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, είτε έχουν εισόδημα από τόκους ή δικαιώματα).
- προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή (Ομόρρυθμη Εταιρεία, Ετερόρρυθμη Εταιρεία) ή στην αλλοδαπή.
- μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή.
- οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.
- οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές μη κερδοσκοπικές ή κερδοσκοπικές εταιρείες.

- οι κοινοπραξίες.

3.3 Απαλλασσόμενα από το φόρο νομικά πρόσωπα

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- οι φορείς γενικής κυβέρνησης (περιλαμβάνεται το Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης, τα Ν.Π.Δ.Δ.)
- η Τράπεζα της Ελλάδος
- οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες
- οι διεθνείς οργανισμοί με την προϋπόθεση ότι προβλέπεται βάσει διεθνούς σύμβασης
- το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου ΑΕ

3.4 Αντικείμενο Φόρου

Για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν φόρος εισοδήματος.

Ο φόρος επιβάλλεται πάντοτε στο εισόδημα που αποκτήθηκε στο αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος, βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 3, Ν.4172/2013. Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος του εισοδήματος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του (άρθρο 8, παράγραφος 4, Ν.4172/2013).

3.5 Χρόνος κτήσης Εισοδήματος

Για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα λαμβάνεται η εταιρική

χρήση ή το διαχειριστικό έτος, ενώ στις λοιπές περιπτώσεις θεωρείται το διαχειριστικό έτος.

Σύμφωνα με το άρθρο 57, Ν. 4172/2013 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

3.6 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα Φορολογητέο Εισόδημα

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

3.7 Εκπτώσεις από τα Ακαθάριστα Έσοδα

Εκπίπτει κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται από ένα νομικό πρόσωπο ή οντότητα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές και συμβάλλει είτε στην αύξηση του εισοδήματος ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, χωρίς να απασχολεί τη φορολογική αρχή το μέγεθος και η σκοπιμότητα της δαπάνης.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν φορολογικά όλες οι δαπάνες οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 22, Ν.4172/2013, πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης, εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών

της επιχείρησης της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται με τη δυνατότητα να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά και τέλος αντιστοιχούν σε μια πραγματική συναλλαγή που δεν είναι διαφορετική της αγοραίας.

Ωστόσο, η νομική μορφή που διαθέτει ένα νομικό πρόσωπο ενδέχεται να διαφοροποιεί ή να περιέχει επιπλέον εκπτώσεις από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για τις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες εκπίπτουν κάποιες επιπλέον δαπάνες σε σχέση με τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες. όπως, τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλειών ζωής, τα αποθέματα κάλυψης κινδύνων, οι κρατήσεις πραγματοποιούμενων ζημιών και τα καταβαλλόμενα ποσά σε άλλες ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες.

Για τις τράπεζες εκπίπτουν επιπλέον ποσά που αντιστοιχούν σε πρόσθετες προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών, ποσοστό επί του ποσού του ετήσιο μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων σε αντιδιαστολή με ότι, εφαρμόζεται για άλλα νομικά πρόσωπα (αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές).

Για τις ανώνυμες εταιρείες εκπίπτουν επιπλέον τα ποσά που καταβάλλονται για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, ποσά τόκων που δεν προέρχονται από τα κέρδη της ανωνύμου εταιρείας και θα καταβληθούν στους κατόχους των ιδρυτικών τίτλων και των προνομιούχων μετοχών, αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

3.8 Προσδιορισμός Καθαρού Εισοδήματος

Το συνολικό καθαρό εισόδημα ενός νομικού προσώπου είναι το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις και τις κατά περίπτωση επιπλέον εκπτώσεις από ακίνητα, τόκους και γεωργικές εκμεταλλεύσεις.

Το συνολικό καθαρό εισόδημα αλλοδαπών νομικών προσώπων που εκμεταλλεύονται πλοία και αεροσκάφη υπό ξένη σημαία, λαμβάνεται ως το 10% των πραγματοποιούμενων καθαρών εσόδων.

3.9 Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 με τον όρο φορολογητέο εισόδημα θεωρείται το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος διακρίνει τα ακαθάριστα εισοδήματα σε εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισόδημα από κεφάλαιο και εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 47, παράγραφος 1 του Ν.4172/2013, θεωρείται η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος από τα αντίστοιχα νομικά πρόσωπα ή οντότητες.

Σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 2 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή οντότητα εφαρμόζει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος βάσει του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται βάσει του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Όσον αφορά στο εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι οντότητες, οι οποίες δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αυτό απαλλάσσεται από το φόρο.

Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή μια οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν.4172/2013. Η συγκεκριμένη διάταξη μπορεί να έχει εφαρμογή και στην περίπτωση που τα ενδοομιλικά μερίσματα εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών-μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα

και προέρχονται από θυγατρικές εταιρείες σε άλλα κράτη-μέλη (παράγραφος 2 άρθρο 48 Ν.4172/2013).

Σύμφωνα με το άρθρο 106 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, όταν στο εισόδημα ενός νομικού προσώπου ή μιας οντότητας περιλαμβάνονται μερίσματα ή κέρδη (που έχουν φορολογηθεί) από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, έτσι ώστε να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου. Αν στα καθαρά κέρδη συμπεριλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα, τότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου θα πρέπει να προσθέσουμε το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή αυτού του ποσού σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Στην περίπτωση διάλυσης ανωνύμου εταιρείας θεωρούμε ως κέρδος του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι της ανωνύμου εταιρείας, αφού αφαιρέσουμε το πράγματι καταβληθέν μετοχικό κεφάλαιο και τα κέρδη που έχουν υπαχθεί σε φορολογία.

Στην περίπτωση εξαγοράς ανωνύμου εταιρείας, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών, αφού αφαιρέσουμε τον αναλογούντα φόρο. Το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον το νομικό πρόσωπο κατά την τρέχουσα διαχειριστική χρήση δεν έχει εισοδήματα απαλλασσόμενα φόρου ή φορολογούμενα κατά κάποιο ειδικό τρόπο.

3.10 Υπολογισμός Φόρου – Αυτοτελής Φορολόγηση

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων και γενικότερα των νομικών οντοτήτων επιβάλλεται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ). Βάσει αυτού, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες διακρίνονται σε ανάλογα με το σκοπό τους, σε κερδοσκοπικό και στα μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Για τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που προκύπτουν από τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 έως 31/12/2010 ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος ορίζεται σε 24%. Για τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 έως 31/12/2011 ορίζεται σε 23%. Για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2014 και μετά ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος ορίζεται σε 20% επί των κερδών. Για τα φορολογικά έτη 2015 και μετά, τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' (νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 που τηρούν απλογραφικά, φορολογούνται με συντελεστή 29%. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι, κατά τη διανομή μερισμάτων από τα πρόσωπα αυτά πρέπει να διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή φόρου 10%. Από 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα αυξάνεται σε 15%.

Όταν ο δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, τότε το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον φόρο που αναλογεί, εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.

Όταν στα κέρδη ενός νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας περιλαμβάνονται μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος στα διανεμόμενα κέρδη, τότε από το ποσό που υποχρεούται να καταβάλλει αφαιρείται το ποσό του φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη από τη συμμετοχή και έχει ήδη καταβληθεί.

Σε περίπτωση που δικαιούχος του εισοδήματος είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογική κατοικία σε χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, τότε εφαρμόζεται ο χαμηλότερος συντελεστής της σύμβασης.

Τα κέρδη των υπολοίπων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ήτοι νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, εκτός της περ. γ') υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος μέχρι του ποσού των 50.000 ευρώ με συντελεστή 26%, ενώ για κέρδη που υπερβαίνουν το ποσό των 50.000 ευρώ εφαρμόζεται συντελεστής 33%. Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, τα εισοδήματα που αποκτούν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία φορολογούνται και αυτά με 29%.

Τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία φορολογούνται αυτοτελώς ως ακολούθως:

**Εισόδημα από ακίνητη περιουσία
(ενοίκια) Συντελεστής %**

0-12.000	15%
12.001-35.000	35%
35.001-	45%

Όταν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες αποκτούν εισόδημα από ακίνητα, τότε επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από αυτή την πηγή. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο ανωτέρω φόρος δε δύναται να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και στο συμπληρωματικό φόρο, εκπίπτει ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε. Επιπλέον, εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που αποδεδειγμένα προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία. Τέλος, εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο εισοδημάτων και με τον οποίο έχουν αυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι τραπεζικό ίδρυμα ή ασφαλιστική εταιρεία, τότε

εκπίπτει το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα εισοδήματα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κατείχαν στο χαρτοφυλάκιό τους τους τίτλους επενδύσεων από τους οποίους παράγονται ή προέρχονται τα ανωτέρω εισοδήματα.

3.11 Εκπτώσεις Φόρου

Στα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο εκπίπτουν:

- ο φόρος που παρακρατήθηκε
- ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και αφορά στο εισόδημα που αποκτήθηκε σε αυτή. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ο φόρος στην αλλοδαπή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα στην Ελλάδα.
- ο φόρος που αναλογεί στο μέρος αυτών των κερδών που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τον οποίο έχουν προσυζητηθεί τα κέρδη νομικών προσώπων ή οντοτήτων.
- όταν ο φόρος που παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερος από τον αναλογούντα, τότε η διαφορά συμψηφίζεται προς βεβαίωση ποσό.
- όταν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποκτούν εισόδημα από ενοίκια τότε εκπίπτουν οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, καθώς και πάγιες ή λειτουργικές δαπάνες, αφού προσκομισθούν τα ανάλογα παραστατικά.

3.12 Χρόνος Επιβολής Φόρου

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (παράγραφος 3 άρθρο 8, του Ν.4172/2013) ο φόρος επιβάλλεται πάντα στο συνολικό εισόδημα που αποκτήθηκε από κάθε πηγή στο αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

3.13 Παρακράτηση, Προκαταβολή

Παρακράτηση

Βάσει του άρθρου 61 του Ν.4172/2013 κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης, υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου και στην απόδοση αυτού του φόρου μέσω προσωρινών δηλώσεων (ΠΟΛ 1048/11.02.2014).

Εξαίρεση του κανόνα αποτελούν οι πληρωμές που γίνονται από την Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, για τις οποίες υπόχρεοι για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου είναι οι λήπτες των πληρωμών.

Βάσει του άρθρου 62 του Ν.4172/2013 οι πληρωμές που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου αφορούν:

- μερίσματα
- τόκους
- δικαιώματα (royalties)
- αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.
- το ασφάλιστρο, στα πλαίσια ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων
- η υπεραξία που αποκτά το φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας.

Τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες ή

αμοιβές για υπηρεσίες διοίκησης ή αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Αντίθετα, τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου για τις ανωτέρω αμοιβές. Ωστόσο το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να επιλέξει να φορολογηθεί σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιου είδους αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

Τέλος, τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές από δικαιώματα, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 οι συντελεστές παρακράτησης φόρου για τα μερίσματα είναι 15%, για τους τόκους 15%, για τα δικαιώματα και λοιπές πληρωμές 20%, για τις αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης και αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες 20%. Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες ο συντελεστής παρακράτησης είναι 3% ανεξάρτητα αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, ο συντελεστής παρακράτησης είναι 3% και ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο.

Οι φορείς Γενικής Κυβέρνησης κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο εισοδήματος σε ποσοστό 1% για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας, 4% για τα λοιπά αγαθά και 8% για την παροχή υπηρεσιών.

Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής. Σε περίπτωση που η τελευταία

ημέρα δεν είναι εργάσιμη, τότε παρατείνεται η ημερομηνία πληρωμής μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα και όχι η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης.

Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα 300 ευρώ (παράγραφος 8 άρθρο 64, του Ν.4172/2013).

Ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών και υπηρεσιών (καθαρή αξία αφού αφαιρεθεί η αξία ΦΠΑ και τυχόν κρατήσεις υπέρ Δημοσίου) και η παρακράτηση διενεργείται κατά το χρόνο καταβολής ή έκδοσης της σχετική εντολής πληρωμής.

Προκαταβολή

Στο άρθρο 69 Ν.4172/2013 ορίζεται ότι μετά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλει ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα βεβαιώνεται ως προκαταβολή φόρου ποσό που είναι ίσο με το 100% του φόρου που προκύπτει από την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο στον οποίο θα υπολογισθεί η προκαταβολή φόρου. Σε περίπτωση που το εισόδημα, βάσει του οποίου γίνεται ο υπολογισμός του φόρου, προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, τότε ο φόρος αυτός λαμβάνεται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό της προκαταβολής φόρου.

Σε περίπτωση που υποβάλλεται δήλωση φόρου εισοδήματος από νέα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη, το ποσό της προκαταβολής φόρου περιορίζεται στο μισό, ενώ σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος, η φορολογική διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση προκαταβολής φόρου με βάση το εγγύτερο, πριν την παράλειψη της δήλωσης, φορολογικό έτος.

Νέα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες δεν θεωρούνται όσα προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 71 του Ν.4172/2013.

Δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου (παράγραφος 9 άρθρο 71, Ν.4172/2013).

- για τις εταιρείες που μετασχηματίζονται.
- για τις συγχωνευόμενες ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.
- για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81 του ΚΝ.2190/1920.
- για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται ή μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.
- για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών.

3.14 Φοροαποφυγή, Φοροδιαφυγή, Παραοικονομία

Ως φοροδιαφυγή μπορούμε να ορίσουμε κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων.^{10, 11, 12} Αλλιώς ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη που καταστρατηγεί τις διατάξεις των φορολογικών νόμων και συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη.¹³

Με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία¹⁴, φοροδιαφυγή διαπράττει όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου [π.χ. φόρο εισοδήματος, Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), Ειδικό Φόρο Ακινήτων (ΕΦΑ), παρακρατούμενος και επιρριπτόμενος φόρος, τέλη ή εισφορές κ.λπ.], προσπαθεί να αποκρύψει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα ύλη είτε παραλείποντας να υποβάλει δήλωση είτε υποβάλλοντας δήλωση με ανακριβή στοιχεία.

Περαιτέρω, τόσο η έκδοση πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, όσο και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από το εάν ο δράστης διαφεύγει ή όχι της πληρωμής φόρου, αποτελούν

¹⁰ Oguttu A. W. (2015), OECD's action plan on tax base erosion and profit shifting: part 1, Bulletin for International Taxation, Vol. 69, No. 11

¹¹ Τράπεζα της Ελλάδος.(2011) Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, σελ. 15 [Online]. Διαθέσιμο στο <https://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf> [ημερομηνία πρόσβασης 20 Μαΐου 2018]

¹² O' Shea T. (2008), EU Tax Law and Double Tax Conventions, Avoir Fiscal Limited, σελ. 161

¹³ . OECD - Glossary of Tax Terms, [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [ημερομηνία πρόσβασης 01 Ιουνίου 2018]

¹⁴ . Ν. 4174/2013, Άρθρο 66

ποινικά κολάσιμες πράξεις φοροδιαφυγής. Στην προσπάθεια να δώσουμε μια διαφορετική οπτική γωνία, ορίζουμε ως φοροαποφυγή κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων, που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο προκύπτει από τη διαφορά του οφειλόμενου φόρου, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος, υπό τις ίδιες συνθήκες, χωρίς τη διευθέτηση. Ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, γεγονός που είναι αντίθετο στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση. Ωστόσο, το αποτέλεσμα τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της φοροαποφυγής καταλήγει να είναι το ίδιο δηλαδή η μη καταβολή φόρων. Οι δύο έννοιες φαίνεται να έχουν ως κοινό στοιχείο τη στέρηση εσόδων από το Δημόσιο.¹⁵

Επίσης, το λαθρεμπόριο¹⁶ αποτελεί μια πράξη φοροδιαφυγής, καθώς συνίσταται στην εισαγωγή ή στην εξαγωγή εμπορευμάτων χωρίς την άδεια των τελωνειακών αρχών και χωρίς την καταβολή δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, όπως και στην οποιαδήποτε ενέργεια αποσκοπεί να στερήσει από το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση εισπρακτέους δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις από τα εισαγόμενα ή τα εξαγόμενα εμπορεύματα.

Η σύγχυση μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής αποτελεί συχνό φαινόμενο. Ωστόσο οι δύο αυτές έννοιες διαφέρουν τόσο εννοιολογικά όσο και πρακτικά. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί για τη διάκριση μεταξύ της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής χρησιμοποιούν τη γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής (Άρθρο 38 του Ν. 4174/2013).

Η φοροδιαφυγή συνιστά μια παράνομη πράξη, κατά ευθεία παράβαση των φορολογικών διατάξεων, ενώ η φοροαποφυγή εκμεταλλεύεται τα νομοθετικά κενά, παραβαίνοντας όχι το γράμμα, αλλά κατά βάση το πνεύμα του νόμου. Ο φορολογούμενος στοχεύει στην αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης που

¹⁵ Kepler Cheuvreux (2014), Tax me if you can: game over – Turning grey areas into red flags for investors, Business Ethics, ESG Sustainability Research

¹⁶ Ν. 2960/2001, Άρθρο 155

θα προέκυπτε για εκείνον εάν δεν εκμεταλλευόταν τυχόν νομικά κενά ή τη δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων.

Η φοροδιαφυγή στερεί σημαντικά έσοδα από τον κρατικό προϋπολογισμό και περιορίζει τη δυνατότητα για χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών και επενδύσεων από εσωτερικές πηγές, ενώ παράλληλα αυξάνει τις ανάγκες για εξωτερικό δανεισμό. Τα υψηλά επιτόκια του εξωτερικού δανεισμού οδηγούν σε αύξηση του δημοσίου χρέους και κατ' επέκταση σε κρατική εποπτεία από τα αρμόδια όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προκειμένου να καλυφθούν τα δημόσια ελλείμματα που προκαλεί η φοροδιαφυγή, πολλές φορές τα οικονομικά επιτελεία των εκάστοτε κυβερνήσεων αναγκάζονται να λάβουν δημοσιονομικά μέτρα, όπως η αύξηση των φορολογικών συντελεστών ή/και περιορισμός στην ποιότητα και στο πλήθος των παρεχόμενων υπηρεσιών εκ μέρους του Δημοσίου.

Η άποψη ότι η διαχρονική φοροδιαφυγή δημιουργεί στρέβλωση στη δομή της οικονομίας, καθώς επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα, το οποίο με τη σειρά του επιδρά στις αποφάσεις των νοικοκυριών σχετικά με την προσφορά εργασίας, αλλά και σχετικά με την κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης, επένδυσης και αποταμίευσης κρίνεται απολύτως ορθή.

Επιπρόσθετα, στο βαθμό που η φοροδιαφυγή εφάπτεται της παραοικονομίας, μπορεί να επηρεάσει και την αποτελεσματικότητα της ασκούμενης νομισματικής πολιτικής. Στη χώρα μας η παράμετρος αυτή δεν έχει άμεση εφαρμογή λόγω της συμμετοχής μας στο κοινό νόμισμα. Αξίζει ωστόσο να σημειωθεί ότι η παραοικονομία συντελεί στην αύξηση της ζήτησης ρευστού χρήματος, η οποία με τη σειρά της μπορεί να επηρεάσει την ελαστικότητα της ζήτησης χρήματος ως προς το επιτόκιο και, κατ' επέκταση, την αποτελεσματικότητα της ασκούμενης νομισματικής πολιτικής.¹⁷

Οι βασικοί παράγοντες που συντελούν στην εμφάνιση και στην εξέλιξη της φοροδιαφυγής θα πρέπει να αναζητηθούν εν γένει στη φορολογική πολιτική και στο πολιτικό περιβάλλον της χώρας.

¹⁷ Παλαιολόγος, Ι. και Κασσάρ Γ. (2003), Εκτίμηση του Μεγέθους της Παραοικονομίας στην Ελλάδα. «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 53, Τεύχος 3ο, σελ. 21.

Βασικότεροι παράγοντες είναι οι κάτωθι:

- η πολυνομία – πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος,
- η ανασφάλεια δικαίου που δημιουργείται στους φορολογούμενους,
- η συνεχόμενη αύξηση των φορολογικών βαρών,
- η έλλειψη πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου.

Πρακτική της φοροδιαφυγής παρατηρείται, πέραν των φυσικών προσώπων και στις επιχειρήσεις. Για την κατανόηση της φοροδιαφυγής σε επίπεδο νομικών προσώπων επιβάλλεται ο διαχωρισμός των μετόχων της εταιρείας από τους ασκούντες τη διοίκηση, υπό την έννοια ότι η αποτελεσματικότητα των μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής μπορεί τελικά να εξαρτάται από το ποιος τιμωρείται – η επιχείρηση ή οι διοικούντες.

Η παράβαση της έκδοσης ή της λήψης εικονικών τιμολογίων είναι συνήθης πρακτική στην ελληνική πραγματικότητα και έχει ως στόχο τη μη καταβολή ή τη μείωση τόσο του φόρου εισοδήματος όσο και του ΦΠΑ, καθώς και τη λογιστική εμφάνιση εικονικών/πλασματικών ζημιών. Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου φόρου εστιάζεται κυρίως στο ΦΠΑ, με τη διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το ΦΠΑ των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες. Ταυτόχρονα, η μη καταβολή ή η καταβολή μειωμένων άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών που εμφανίζει η επιχείρηση. Αυτό επιτυγχάνεται με την αύξηση είτε των δαπανών είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων / εμπορευμάτων ή παρασχόμενων υπηρεσιών, που έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων χρήσης μιας επιχείρησης¹⁸. Η έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων αποσκοπεί και στην εμφάνιση μικρότερων ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών και, συνεπώς, μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του ΦΠΑ. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι στη σχέση εκδότη-λήπτη υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας, που συνίσταται στην εκούσια διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

¹⁸ ΥΠΕΕ Αρ. Πρ. 1506/30.01.07, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, σελ. 2

Φοροδιαφυγή παρατηρείται και στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που διενεργούν επιχειρήσεις μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. Οι περισσότερες μη νόμιμες ενέργειες στον τομέα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ως προς το ΦΠΑ είναι οι κάτωθι: α) Πραγματοποίηση ψευδών ενδοκοινοτικών παραδόσεων εμπορευμάτων. β) Πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών από άλλο κράτος-μέλος οι οποίες, είτε δεν καταχωρίζονται στα βιβλία και δηλώνονται στις οικείες δηλώσεις, είτε δηλώνονται με διαφορετική αξία. γ) Τέλεση απάτης τύπου «Καρουζέλ» ή κυκλικής απάτης. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται μετακύλιση του ΦΠΑ εισροών μέσω διαδοχικών πωλήσεων της μίας επιχείρησης προς την άλλη. Σε αυτό τον τύπο απάτης, οι συναλλαγές μέσα σε ένα κράτος-μέλος συνδυάζονται με εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Χρησιμοποιούνται διάφορες επιχειρήσεις και τελικά κάποια ή κάποιες από αυτές δεν αποδίδουν το φόρο και εξαφανίζονται. δ) Επιχειρήσεις «Φοίνικας». Πρόκειται για επιχειρήσεις που είχαν τεθεί σε καθεστώς αδράνειας και επαναδραστηριοποιήθηκαν με σκοπό την «πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών» και με απώτερο πραγματικό στόχο τη μη απόδοση ΦΠΑ ή την έκδοση και τη λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων¹⁹

Πρέπει να σημειωθεί ότι, η φοροδιαφυγή διαφέρει από την παραοικονομία, για την κατανόηση της πρώτης, σημαντική είναι η μελέτη της έκτασης της δεύτερης. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η παραοικονομία έχει εκτιμηθεί συνολικά σε €2,1 τρισ. και λαμβάνει ολοένα και μεγαλύτερη προσοχή. Η παραοικονομία ενισχύεται από τη χρήση των μετρητών στις συναλλαγές, την αδιαφάνεια των συναλλαγών, την αντίσταση κατά των ηλεκτρονικών πληρωμών και την περιορισμένη επιβολή της εφαρμογής της νομοθεσίας, τη μείωση του αισθήματος δικαίου στην κοινωνία και οδηγεί σε όφελος των ολίγων, εις βάρος των πολλών, και στην επιδείνωση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών του κράτους²⁰.

¹⁹ ΥΠΕΕ Αρ. Πρ. 1506/30.01.07, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, σελ. 22.

²⁰ Schneider F. και Williams C. (2013), The Shadow Economy, The Institute of Economic Affairs, σελ.33 [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/IEA%20Shadow%20Economy%20web%20rev%207.6.13.pdf> [ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018]

Έχει παρατηρηθεί ότι για την παραοικονομία ευθύνονται τέσσερις κύριοι παράγοντες:

- Η συσσώρευση αποταμιεύσεων, κατά την οποία τα άτομα καταφεύγουν σε σκιάδεις δραστηριότητες, με σκοπό τη μη καταβολή φόρων και εισφορών.
- Η έλλειψη του αισθήματος ενοχής, η οποία παρατηρείται όταν οι φορολογούμενοι έχουν έλλειμμα εμπιστοσύνης απέναντι στο κράτος.
- Η μικρή πιθανότητα τιμωρίας, λόγω των ανεπαρκών μέσων της Φορολογικής Διοίκησης προς έλεγχο.
- Η ευκολία συμμετοχής, καθώς πολλές συναλλαγές γίνονται σε μετρητά.

Η παραοικονομία εκδηλώνεται είτε με την αδήλωτη εργασία, με σκοπό την αποφυγή της καταβολής φόρων και εισφορών, είτε με την ελλιπή δημοσιοποίηση οικονομικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις.²¹

3.14.1 Προτάσεις για τον περιορισμό της φοροαποφυγής

1. Υποχρεωτική χρήση καρτών για όλες τις συναλλαγές. Έμπρακτη και άμεση υποστήριξη των τραπεζών, χωρίς τακτικισμούς και σκοπιμότητες.
2. Υποχρεωτική καταβολή μισθοδοσίας και εισφορών σε Ασφαλιστικά Ταμεία μέσω τραπεζικών ηλεκτρονικών συναλλαγών και άμεση απόδοση των εισφορών στα ταμεία.
3. Υποχρεωτική χρήση τερματικών αποδοχής καρτών (POS) από όλες τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες. Το κόστος της απόκτησης του ή μέρος αυτού μέσω επιδοτήσεων κάποιου ευρωπαϊκού προγράμματος.
4. Μείωση των προμηθειών που λαμβάνουν οι τράπεζες επί των συναλλαγών που γίνονται με την χρήση πλαστικού χρήματος.

²¹ Kearney, A.T. και Visa & Schneider, F (2013), The Shadow Economy in Europe 2013, Johannes Kepler Universitat Linz (JKU), σελ. 3 [Online]. Διαθέσιμο στο:
<https://www.atkearney.com/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf>
[ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018]

5. Καθιέρωση κινήτρων έτσι ώστε να ενθαρρυνθεί η χρήση ηλεκτρονικών συναλλαγών (πχ - κτίσιμο αφορολόγητου με τις δαπάνες που προκύπτουν από βεβαιώσεις τραπεζών) .
6. Παρακράτηση όλου του αναλογούντος ΦΠΑ κάθε συναλλαγής μέσω κάρτας, απευθείας από τις τράπεζες μέσω των τερματικών και άμεση απόδοσή του στο κράτος.
7. Ενημέρωση και εκπαίδευση πολιτών για τα οφέλη από τη χρήση καρτών στις καθημερινές συναλλαγές, τόσο για τους ίδιους όσο και για το κράτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ο Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014) (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) αποτελεί ένα σημαντικό βήμα εξέλιξης που αλλάζει τα λογιστικά δεδομένα για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Ο Ν.4308/2014 αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα και αντιμετωπίζει τους «Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων» (άρθρα 3-15), καθώς και το «Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων» (άρθρα 16-36).

Πιο συγκεκριμένα περιλαμβάνει:

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1 και 2).

Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).

Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8 έως 15).

Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17).

Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18 έως 28).

Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30).

Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

Παράτημα Α: Ορισμοί.

Παράτημα Β: Υποδείγματα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

Παράτημα Γ: Σχέδιο Λογαριασμών.

Παράτημα Δ: Σύνδεση Σχεδίου Λογαριασμών με Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση ο νόμος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα τις λογιστικές διατάξεις της ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013/ΕΕ²².

Ο νομοθέτης, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, επιτυγχάνει τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων μεταξύ πολλών και διαφορετικών χωρών, όπου ήδη εφαρμόζονται, έτσι ώστε οι ελληνικοί λογιστικοί κανόνες να είναι ενταγμένοι σε ένα κοινό και διεθνές πλαίσιο και να μην εμποδίζουν όσους επιθυμούν να επενδύσουν στη χώρα μας²³.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα υποσύνολο των Διεθνών Προτύπων και μπορούν να λειτουργήσουν, βάσει του σκεπτικού του νομοθέτη, ως ένα εργαλείο εξωστρέφειας των ελληνικών επιχειρήσεων. Θα πρέπει να τονισθεί ότι ο ίδιος ο νόμος (4308/2014) στην παράγραφο 7, άρθρο 17,²⁴ προτρέπει να χρησιμοποιηθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ως εργαλείο για την ερμηνεία των διατάξεών του.

4.1 Ιστορική Αναδρομή

Για δεκαετίες στη χώρα εφαρμόζονταν ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Ωστόσο με την υπογραφή των μνημονίων οι δανειστές διαπίστωσαν ότι οι λογιστικοί και φορολογικοί κανόνες τήρησης των βιβλίων κατά κάποιο τρόπο

²² Σγουρινάκης, Ν. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

²³ Χριστοδούλου, Μ. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, [Online]. Διαθέσιμο στο:

<http://www.ellop.gr/arthrografia/%CE%AC%CF%81%CE%B8%CF%81%CE%BF-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1-%CE%B5%CE%B9%CE%B4/>
[ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018]

²⁴ Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις

εμπόδιζαν τη συνολική λειτουργία της οικονομίας. Για το λόγο αυτό ψηφίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012) με ισχύ από 01/01/2013. Ο συγκεκριμένος νόμος έχει ως ιδιαιτερότητα ότι προέβλεπε την κατάργησή του. Αξιοσημείωτο δε είναι ότι σε ένα χρόνο θα καταργούνταν τρία από τα βασικότερα άρθρα του²⁵. Συστήνεται ειδική ομάδα εργασίας η οποία καταλήγει και στο τελικό κείμενο του νομοσχεδίου. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/24-11-2014) βάσει των οποίων επιδιώκεται να γίνει κωδικοποίηση των λογιστικών κανόνων και να απλοποιηθούν οι φορολογικές διατάξεις²⁶ αρχίζουν να εφαρμόζονται στη χώρα μας από 01/01/2015²⁷.

4.2 Λογιστικό Σύστημα Παρακολούθησης «Λογιστική και Φορολογική Βάση»

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τόσο τα λογιστικά αρχεία, όσο και τις διαδικασίες και μεθόδους για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τα λογιστικά βιβλία και τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), και είναι είτε τα ηλεκτρονικά, είτε τα φυσικά μέσα, στα οποία καταγράφονται οι πληροφορίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία μπορεί να είναι είτε βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, είτε παραστατικά συναλλαγών (λογιστικά στοιχεία). Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να τηρούνται είτε με ηλεκτρονικό είτε με χειρόγραφο τρόπο. Κατά την τήρηση

²⁵ Μαρκάζος, Κ.(2014).Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι, , [Online]. Διαθέσιμο στο:<http://www.euro2day.gr/specials/opinions/article/1269037/ta-nea-logistika-protypa-oi-veltioseis-kai-oi.html> [ημερομηνία πρόσβασης 10/06/2018]

²⁶ Κρυστάλλη, Μ.(2014).Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων[Online].Διαθέσιμο στο: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465> [ημερομηνία πρόσβασης 10/06/2018]

²⁷ Χριστοδούλου, Μ.(2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.ellop.gr/arthrografia/%CE%AC%CF%81%CE%B8%CF%81%CE%BF-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1-%CE%B5%CE%B9%CE%B4/> [ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018]

των λογιστικών αρχείων μπορούν να χρησιμοποιηθούν συντομεύσεις ή σύμβολα, με την προϋπόθεση να μπορεί να γίνει εύκολα κατανοητή η απαραίτητη πληροφορία από τρίτο πρόσωπο. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα, άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα. Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή ανεξαρτήτου αξίας. Σημειώνεται ότι θεωρείται παράβαση από τη φορολογική αρχή η διαπίστωση συναλλαγής, η οποία δεν έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία, ακόμη και αν ισχυριστεί η οντότητα ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή είναι μικρής αξίας. Λογιστικό αρχείο αποτελεί ένα αρχείο στο οποίο μια επιχείρηση παρακολουθεί τις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων της ή ένα αρχείο στο οποίο η επιχείρηση παρακολουθεί τα αποθέματά της και τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου, καθώς και οι μισθοδοτικές καταστάσεις.

Γενικά τα λογιστικά αρχεία θεωρούμε ότι είναι αξιόπιστα όταν τηρούνται με τάξη, ορθότητα και πληρότητα, συμμορφώνονται με τις διατάξεις του νόμου, υποστηρίζουν τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δίνουν τη δυνατότητα κατανόησης της δομής και λειτουργίας της οντότητας από ένα τρίτο πρόσωπο με γνώσεις και εμπειρία.

Για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αρμόδιο είναι το εκάστοτε όργανο διοίκησης και ο υπεύθυνος λογιστής. Σε περίπτωση που η οντότητα αναθέσει την τήρηση των λογιστικών αρχείων σε εξωτερικό λογιστή, τότε δεν αναιρείται η ευθύνη του εκάστοτε οργάνου διοίκησης. Ενώ και ο εξωτερικός λογιστής έχει τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας προς το ελεγκτικό όργανο.

Το λογιστικό σύστημα μιας οικονομικής οντότητας πρέπει να είναι με τέτοιο τρόπο δομημένο ώστε να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία, όσο και τη φορολογική βάση, σε περίπτωση που διαφέρουν, των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η παρακολούθηση μπορεί να γίνεται με οποιοδήποτε τρόπο κρίνει η οντότητα ότι είναι ασφαλής και προτιμότερος για εκείνη με στόχο να προκύψουν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων, και φορολογικών δηλώσεων και τη διενέργεια των ελέγχων. Με αυτό τον τρόπο η οικονομική οντότητα μέσα από τα παραστατικά, αλλά και τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία, παρακολουθεί τις διαφορές της φορολογικής από τη λογιστική βάση. Επιπρόσθετα η παρακολούθηση αυτή καθίσταται αναγκαία και για τις μεταβολές των στοιχείων του ισολογισμού (πχ καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από πρόβλεψη).

Μια οντότητα πρέπει να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής θέσης και ιδιαίτερα τον λογαριασμό «κέρδη εις νέο», προκειμένου να είναι σε θέση να γνωρίζει το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλει να καταβάλει σε περίπτωση διανομής κερδών.

Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης των λογαριασμών του Ισολογισμού επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, ενώ αυτές της Κατάστασης Αποτελεσμάτων λαμβάνονται υπ' όψιν για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος του τρέχοντος έτους.

4.3 Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων

Βάσει του νέου νόμου, κάθε οργανωμένη επιχειρηματική δραστηριότητα με συγκροτημένο επενδυτικό πλαίσιο και προσδοκία για θετική απόδοση των κεφαλαίων της αποκαλείται οντότητα²⁸.

Στο άρθρο 1 του νόμου 4308/2014, ορίζεται ποιες οντότητες υπόκεινται και εφαρμόζουν το νόμο, ποιες δεν τον εφαρμόζουν και ποιες τον εφαρμόζουν μερικώς.

Οντότητες που εφαρμόζουν το νόμο:

- Ανώνυμες Εταιρείες, Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες
- Ομόρρυθμες Εταιρείες, Ετερόρρυθμες Εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις και κάθε οντότητα που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

²⁸ Σγουρινάκης, Ν. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

- Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες του Δημοσίου (εξαιρούνται όσες εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν.4270/2014)

Οντότητες που εφαρμόζουν μερικώς το νόμο:

- Οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς υποχρεωτικά
- Οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς προαιρετικά, με υποχρεωτική πενταετή εφαρμογή

Οντότητες που δεν εφαρμόζουν το νόμο:

- Η Τράπεζα της Ελλάδος
- Οι Οργανισμοί Επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ)
- Κερδοσκοπικές ή μη οντότητες του Δημοσίου που εμπίπτουν στο άρθρο 156 του Ν.4270/2014

Η ένταξη μιας οντότητας σε μια κατηγορία μεγέθους καθορίζει τις υποχρεώσεις της όσον αφορά τις συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης,

Βάσει της ΠΟΛ 1003/2014 παράγραφοι 2 και 3 οι οντότητες κατηγοριοποιούνται όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Κατηγορίες οντοτήτων

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές (άρθρου 1, παρ. 2γ', δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές (άρθρου 1, παρ. 2γ', δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές (άρθρου 1 παρ. 2α' & 2β')	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές (άρθρου 1 παρ. 2α' & 2β')	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Πηγή: ΠΟΛ. 1003/2014 παρ. 2.3.

Τα κριτήρια που τίθενται για την κατάταξη των οντοτήτων(ενεργητικό, κύκλος εργασιών, αριθμός απασχολούμενων) μεταβάλλονται από περίοδο σε περίοδο. Αυτή η μεταβολή έχει ως άμεση συνέπεια την αλλαγή μεγέθους της οικονομικής οντότητας και την κατάταξή της σε μια νέα κατηγορία. Βέβαια, θα πρέπει να ληφθεί υπ'όψιν ότι η οντότητα υπερβαίνει ή όχι δύο εκ των τριών κριτηρίων και ότι η μεταβολή των ορίων αφορά δύο διαδοχικές οικονομικές χρήσεις.

Η κατηγορία της οντότητας στην οποία ανήκει μια επιχείρηση, σε συνδυασμό με τους περιορισμούς που διέπουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συνεπάγονται την υποχρέωση που έχει κάθε επιχείρηση ως προς την τήρηση βιβλίων και την σύνταξη καταστάσεων. Αυτό απεικονίζεται σχηματικά στον ακόλουθο πίνακα.

**ΠΙΝΑΚΑΣ : ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ- ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΝΤΑΞΗΣ – ΤΗΡΗΣΗ
ΒΙΒΛΙΩΝ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ	ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ	1 Ισολογισμός	2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως,	3 Κατάσταση Μεταβ ολών Καθαράς Θέσης	4 Κατάσταση Χρηματοροών	5 Προσάρτημα (Σημειώσεις)
Μεγάλες	Κ.Ε >40 εκ. / ΕΝ. > 20 εκ. / Εργ. > 250.	Διπλογραφικά	Ναι	Ναι	Ναι	ΝΑΙ	Ναι
Μεσαίες	Κ.Ε =8-40 εκ. / ΕΝ. =4-20 εκ. / Εργ. 50 - 250.	Διπλογραφικά	Ναι	Ναι	Ναι	Όχι	Ναι
Μικρές	Κ.Ε =0,7 -8 εκ. / ΕΝ. = 0,35- 4 εκ. / Εργ. 10 - 50.	Διπλογραφικά	Ναι	Ναι	Όχι	Όχι	Ναι
Πολύ μικρές	Κ.Ε <=0,7 εκ. / ΕΝ. <= 0,35 εκ. / Εργ. < 10.	Διπλογραφικά	Ναι (*)	Ναι	Όχι	Όχι	Ναι (*)
Πολύ μικρές (παρ. 2γ άρθρου 1)	ΑΤΟΜΙΚΕΣ - Ο.Ε - Ε.Ε. (Κ.Ε <=1,5 εκ)	Απλογραφικά	Όχι	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι
(παρ. 2γ άρθρου 1) - Πρατήρια υγρών καυσίμων.	ΑΤΟΜΙΚΕΣ - Ο.Ε - Ε.Ε. (Κ.Ε <= 8 εκ)	Απλογραφικά	Όχι	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι

(*) Συνοπτικό Ισολογισμό & Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων (εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.)

4.4 Αναβαλλόμενος Φόρος

Με τον νόμο 4308/24-11-2014 και με την οδηγία 34/2013 της Ε.Ε οι διάφορες λογιστικές ρυθμίσεις βελτιώνονται, εκσυγχρονίζονται και διατυπώνονται σε ενιαίο νόμο.

Με τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας γίνεται προσπάθεια να αποτυπωθεί ορθότερα το λογιστικό αποτέλεσμα και τα περιουσιακά στοιχεία.

Στις περισσότερες χώρες, ο υπολογισμός της φορολογικής υποχρέωσης μιας οντότητας γίνεται με βάση το κέρδος που απεικονίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ωστόσο, οι εκάστοτε φορολογικές νομοθεσίες είτε επιτρέπουν είτε απαιτούν τα ποσά που πρέπει να αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς να υπολογίζονται σε διαφορετικές αξίες ή σε διαφορετικές βάσεις ή σε διαφορετικές περιόδους από εκείνες που χρησιμοποιούνται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι φορολογικές επιπτώσεις αυτών των διαφορών στα κονδύλια μεταξύ λογιστικής απεικόνισης και φορολογητέας απόδοσης για μια δεδομένη χρονική περίοδο είναι γνωστές ως “Αναβαλλόμενοι φόροι”.

Το υπόλοιπο κερδών βάσει του οποίου υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος της οντότητας είναι συχνά διαφορετικό από αυτό που παρουσιάζεται στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της και αναφέρεται ως **“λογιστικό κέρδος”**, καθώς υπολογίζεται χρησιμοποιώντας διαφορετικούς κανόνες.

Το φορολογητέο κέρδος βασίζεται στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που θα πρέπει να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές. Από την άλλη το λογιστικό κέρδος βασίζεται σε γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (στην προκειμένη περίπτωση τα Ε.Λ.Π.) και παρέχουν πληροφορίες προς τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τη λήψη αποφάσεων από τρίτους.

Το ποσό του **Φόρου εισοδήματος** που εμφανίζεται, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., στα Αποτελέσματα Χρήσης, αφορά τη δαπάνη φόρου των λογιστικών κερδών και όχι το φόρο που θα καταβληθεί για την περίοδο αναφοράς στις φορολογικές αρχές και θα αναφέρεται πλέον ως *τρέχων φόρος*.

Από λογιστική άποψη, το ζήτημα είναι πώς θα υπολογιστεί η δαπάνη φόρου εισοδήματος που πρέπει να αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Μία αντιμετώπιση είναι να υπολογίζεται επί του φορολογητέου κέρδους, οπότε η δαπάνη φόρου εισοδήματος ισούται με τον τρέχοντα φόρο. Δηλαδή το ποσό που πληρώνεται βάσει της φορολογικής δήλωσης, εμφανίζεται και στα αποτελέσματα ως έξοδο φόρου. Ωστόσο, η αντιμετώπιση αυτή δεν είναι αποδεκτή από τις διεθνείς λογιστικές κοινότητες, διότι συγκρούεται με τη θεμελιώδη αρχή των IFRS της **πιστής παρουσίασης (faithful presentation)** των οικονομικών συναλλαγών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει επειδή θεωρείται ότι ο φόρος εισοδήματος θα πρέπει να αντιστοιχεί στο αποτέλεσμα των συναλλαγών ή γεγονότων που εμφανίζει το λογιστικό κέρδος. Ως εκ τούτου, ο φόρος εισοδήματος θα πρέπει να σχετίζεται με το λογιστικό κέρδος και να υπόκειται σε αναγνώριση και επιμέτρηση με τους ίδιους κανόνες που ισχύουν για τις άλλες δαπάνες που αναφέρονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ο λόγος εισαγωγής των προτύπων είναι να συμβιβάσει τη διαφορά που μπορεί να προκύψει μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού

αποτελέσματος με την παρακολούθηση τόσο της Λογιστικής Αξίας όσο και της Φορολογικής βάσης. Αυτό επιτυγχάνεται φυσικά με την αναγνώριση ενός στοιχείου ως φόρου εισοδήματος που ευθυγραμμίζεται με το λογιστικό κέρδος, όχι με το φορολογητέο κέρδος. Ειδικότερα, το έξοδο φόρου εισοδήματος που εμφανίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης υπολογίζεται ως το άθροισμα του ποσού των τρεχουσών *φορολογικών υποχρεώσεων* και του ποσού που εξισώνει το κέρδος και αναφέρεται ως *αναβαλλόμενος φόρος*. **Ο αναβαλλόμενος φόρος μπορεί να οριστεί ως η μελλοντική φορολογική επίδραση των στοιχείων, που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό που προετοιμάζεται, για φορολογικούς σκοπούς.** Είναι σημαντικό να αναγνωρίσουμε τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών ή γεγονότων που παράγουν λογιστικό κέρδος, ακόμη και αν οι φορολογικές επιδράσεις δεν έχουν πραγματοποιηθεί και θα συμβούν πραγματικά στο μέλλον.

Παράδειγμα κατανόησης:

Μία οντότητα αποφάσισε να επιμετρά τα ακίνητά της σε εύλογες αξίες σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4308/2014 και προκύπτει κέρδος (υπεραξία) 100.000,00 ευρώ από την επιμέτρηση το οποίο θα πρέπει να εμφανιστεί ως αποθεματικό εύλογης αξίας στην Καθαρή Θέση σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου χωρίς ωστόσο η οντότητα να έχει υιοθετήσει την αναγνώριση του αναλογούντα αναβαλλόμενου φόρου, η οντότητα σύμφωνα με την ευχέρεια που της παρέχει ο Νόμος. Στην περίπτωση που η οντότητα αποφασίσει να χρηματοδοτηθεί από μία τράπεζα ή να αναδιαρθρώσει τις υπάρχουσες χρηματοδοτήσεις της, το πιθανότερο είναι η ίδια η τράπεζα να υπολογίσει τον αναβαλλόμενο φόρο, στο ύψος των 29.000,00 ευρώ (100.000,00 επί 29%). Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα να εμφανίζονται αυξημένα τα ίδια κεφάλαια και μειωμένες οι υποχρεώσεις της οντότητας κατά το ποσό αυτό. Δηλαδή ο βασικός δείκτης χρηματοδότησης “Ξένα Κεφάλαια/Ίδια κεφάλαια” και η πραγματική Καθαρή Θέση δεν θα ανταποκρίνονται σε πραγματικές αξίες.

Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι η ευχέρεια της αναγνώρισης ή μη των αναβαλλόμενων φόρων από τις οντότητες είναι ένα σοβαρό θέμα που θα

απασχολήσει πολλές επιχειρήσεις στο μέλλον, παρότι ο νομοθέτης με την φράση ‘‘δύνανται’’ θέλει να διευκολύνει τις οντότητες.

Βασικοί ορισμοί.

Λογιστική αξία (book value of carrying amount): Η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Φορολογική βάση (tax basis): Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (deferred tax asset) : Το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους (tax credits) και δημιουργεί έσοδο φόρου.

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (deferred tax liability): Το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές και δημιουργεί έξοδο φόρου.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές.

Προσωρινή διαφορά (temporary difference): Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν αυτές αντιστραφούν ή διακανονιστούν.

Μόνιμη διαφορά (permanent difference): Σε αντιδιαστολή προς την προσωρινή διαφορά, η μόνιμη είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφεται όταν τα έξοδα δεν εκπίπτουν από την φορολογία. Π.χ. φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.

Δύο τρόποι μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό του αναβαλλόμενου φόρου. Η μεθοδολογία της ‘‘κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων’’, και η μεθοδολογία του ‘‘ισολογισμού’’.

Η μεθοδολογία του ‘‘Ισολογισμού’’

Η πιο σημαντική αλλαγή στο Δ.Λ.Π. 12 “Φόρος εισοδήματος” είναι ότι η βάση που χρησιμοποιείται για να υπολογίζει τους αναβαλλόμενους φόρους ακολουθεί την μεθοδολογία του “Ισολογισμού”, σε αντίθεση με την μεθοδολογία της “κατάστασης λογαριασμού Αποτελεσμάτων”. Για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας στο πλαίσιο της μεθοδολογίας αυτής, πρέπει να καθορίσουμε τις προσωρινές διαφορές της οντότητας. Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του (δηλαδή, το ποσό που αποδίδεται στον ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς). Αντίθετα, για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας στο πλαίσιο της μεθοδολογίας της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, πρέπει να καθορίσουμε τον ετεροχρονισμό των συναλλαγών της οντότητας. Χρονικές διαφορές προκύπτουν όταν τα έσοδα και τα έξοδα που αναγνωρίστηκαν κατά τον υπολογισμό του λογιστικού κέρδους, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών πριν ή μετά από την περίοδο αναφοράς. Η βασική διαφορά έγκειται στον διαφορετικό υπολογισμό που γίνεται στην μεθοδολογία του Ισολογισμού σύμφωνα με τα στοιχεία που εμφανίζονται σε αυτόν, ενώ η προσέγγιση της κατάστασης λογαριασμού Αποτελεσμάτων αφορά στα στοιχεία που εμφανίζονται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Φορολογικές Ζημιές

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 και το Δ.Λ.Π. 12, για κάθε μεταφορά εις νέον Φορολογικών Ζημιών & Πιστωτικών Φόρων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται μία Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση κατά το ποσό που περιμένουμε ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι.

Για την εκτίμηση της πιθανότητας να υπάρξει φορολογητέο κέρδος εξετάζονται οι ακόλουθες παράμετροι :

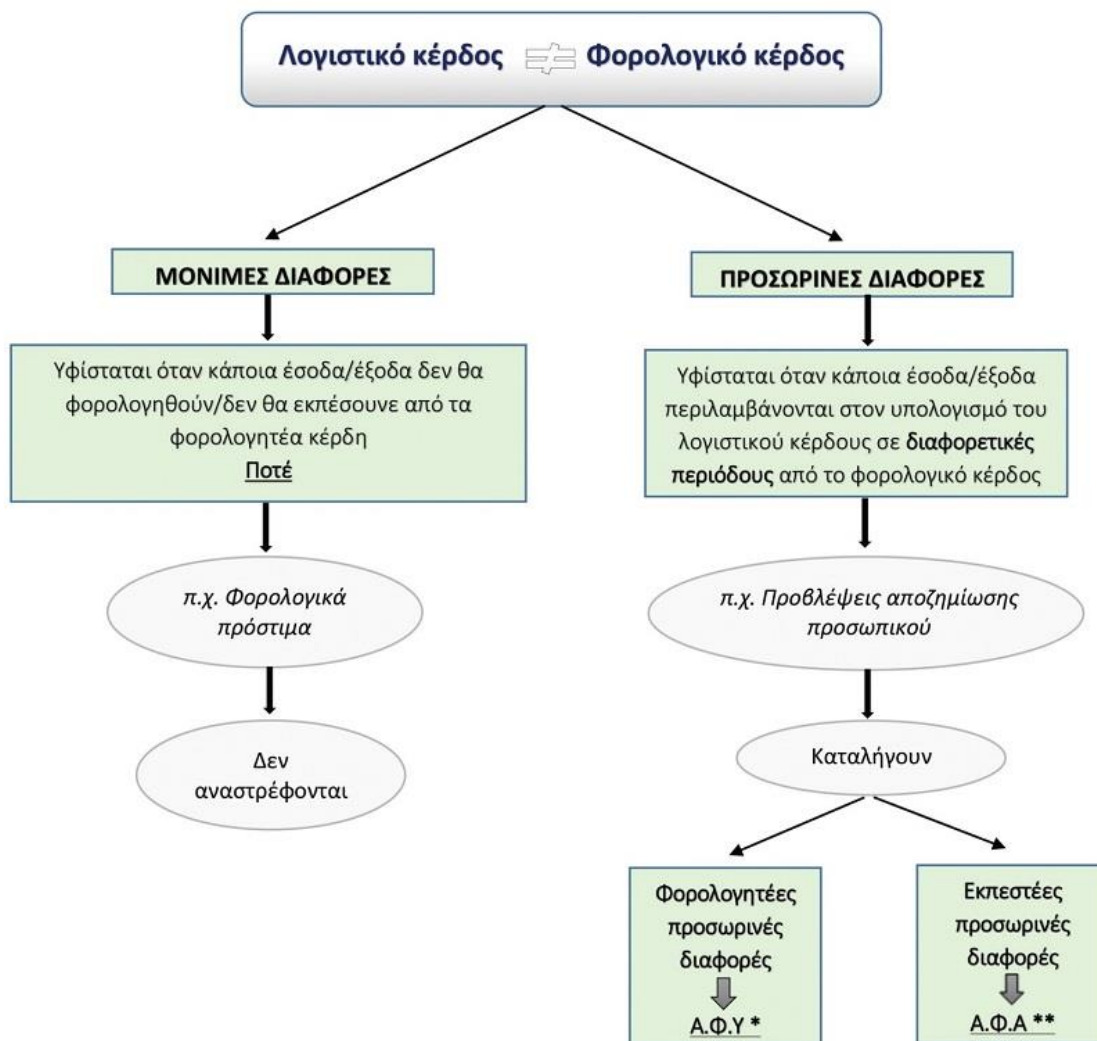
(α) αν αναμένεται ότι η οικονομική μονάδα θα έχει φορολογητέα κέρδη ή υπάρχει φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο

κέρδος πριν την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών (στην επόμενη πενταετία) ή των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων βάσει των προβλεπόμενων εσόδων σύμφωνα με το εκπονηθέν Επιχειρηματικό Σχέδιο (Business Plan).

(β) αν η οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά, έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν τη λήξη του δικαιώματος συμψηφισμού τους (π.χ. 5ετία),

(γ) αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες προέρχονται από έκτακτα γεγονότα ή αιτίες που είναι δύσκολο να εμφανιστούν ξανά. Κατά την έκταση που δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος βάσει των ανωτέρω παραμέτρων, δεν αναγνωρίζεται Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση.

Στο παρακάτω σχήμα απεικονίζονται οι περιπτώσεις των διαφορών που δημιουργούνται μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου κέρδους:



* Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

** Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Πηγή εικόνας: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189402>

Αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων

Βάσει του Ν.4308/2014 η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται σε προαιρετική βάση, χωρίς ωστόσο αυτό να μπορεί να ερμηνευθεί από τις επιχειρήσεις ότι υπάρχει η δυνατότητα να εφαρμοσθεί επιλεκτικά. Όταν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει τη λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, θα το πράξει τόσο για τα θετικά όσο και για τα

αρνητικά ποσά αναβαλλόμενου φόρου. Η λογική, κατά την οποία η οντότητα υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο έσοδο και απαίτηση ενώ παράλληλα αγνοεί τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο έξοδο, είναι μακράν εκτός του πνεύματος και της ουσίας του νόμου.

Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Οι μεταβολές στο ποσό της Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης ή Υποχρέωσης του Ισολογισμού, που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο, αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην Καθαρή Θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.4308/2014, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων εφόσον διαφέρουν, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.²⁹

4.5 Διαφορές ΔΛΠ 12 (Φόρος Εισοδήματος) με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)

²⁹ Δημητρίου, Δ.(2015). Οι οντότητες “δύνανται” να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο. Ποιές θα είναι οι επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.e-forelogia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189402> [ημερομηνία πρόσβασης 18/06/2018]

Οι διαφορές που παρουσιάσουν τα ΔΛΠ με τα ΕΛΠ είναι εμφανείς.³⁰ Προκειμένου να γίνει εύκολη η μετάβαση, οι νομικές οντότητες οφείλουν να δώσουν ιδιαίτερη σημασία σε αυτές που αφορούν κυρίως το φόρο εισοδήματος (ΔΛΠ 12).

Η πρώτη διαφορά εντοπίζεται στις λογιστικές διαφορές. Βάσει των ΕΛΠ οι λογιστικές διαφορές εκκαθαρίζονται μέσα στη χρήση, ενώ με τα ΔΛΠ υπάρχει η πιθανότητα να εκκαθαριστούν και στο μέλλον.

Η επόμενη διαφορά ανάμεσα στα δύο πρότυπα, παρουσιάζεται στην αναβαλλόμενη φορολογία. Στο ΔΛΠ 12 ορίζεται ξεκάθαρα η έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων – υποχρεώσεων, εσόδων – εξόδων, ενώ τα ΕΛΠ εφαρμόζουν τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας σε προαιρετική βάση.

Στην περίπτωση που η φορολογία δεν εφαρμόζεται σε επίπεδο εταιρείας, αλλά σε επίπεδο ομίλου, προβλέπονται ειδικές λογιστικές ρυθμίσεις βάσει των ΔΛΠ. Αντίθετα, στα ΕΛΠ το κάθε νομικό πρόσωπο φορολογείται ειδικά.

Στην περίπτωση συγχώνευσης οι διαφορές ανάμεσα στο ΔΛΠ 12 και στο ΕΛΠ είναι εμφανείς. Βάσει του ΔΛΠ η υπεραξία της απορροφημένης εταιρείας υπολογίζεται λαμβάνοντας υπ' όψιν το σύνολο των αναβαλλόμενων φόρων, σε αντίθεση με τα ΕΛΠ που δεν λαμβάνεται υπ' όψιν.

Διαφορά εμφανίζεται και στο λογιστικό χειρισμό των ομολογιακών δανείων, καθώς βάσει του ΔΛΠ 12 θα πρέπει να χρεωθεί η καθαρή θέση και να πιστωθούν οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις, ενώ στα ΕΛΠ δεν θα εμφανίζαμε τίποτα στην καθαρή θέση.

Στην περίπτωση της απόκτησης αντικειμένου που δεν εκπίπτει φορολογικά, βάσει του ΔΛΠ 12 θα πρέπει να υπάρξει λογιστική εγγραφή αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης χρεώνοντας τους φόρους ή την καθαρή θέση. Αυτό δεν έχει πρακτική εφαρμογή στα ΕΛΠ.

³⁰ Νταζνάτος Δ.(2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, 1^η Έκδοση, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 171-178

Τις συναλλαγματικές διαφορές, βάσει του ΔΛΠ 12, τις μεταφέρουμε στην καθαρή θέση και λογίζουμε φόρο εισοδήματος, ενώ στα ΕΛΠ δεν θα λογίζαμε το συγκεκριμένο φόρο.

Στην περίπτωση που μια νομική οντότητα έχει εκπεστέες ζημίες με πρόβλεψη για κέρδη στις επόμενες χρήσεις, τότε βάσει των ΔΛΠ λογίζουμε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση πιστώνοντας τα έξοδα για φόρο εισοδήματος. Στην περίπτωση των ΕΛΠ θα είχαμε έκπτωση της απαίτησης όταν θα εμφανιζόντουσαν κέρδη, με αποτέλεσμα ο φόρος εισοδήματος να εμφανίζεται μειωμένος.

Όταν δημιουργούνται διαφορές από την αποτίμηση συμμετοχών στην εύλογη αξία, τότε βάσει των ΔΛΠ έχουμε επίδραση στην αναβαλλόμενη φορολογία. Βάσει των ΕΛΠ, θα είχαμε μελλοντική επίδραση στα αποτελέσματα, μέσου συμψηφισμού με τα κέρδη.

Στις ενοποιημένες καταστάσεις, βάσει των ΔΛΠ, σε ειδικές περιπτώσεις μπορεί να γίνει συμψηφισμός των φόρων χρήσης. Επιπλέον, ο τρέχων κι ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά και παράλληλα, υπάρχει υποχρέωση να εμφανίζεται ο φόρος εισοδήματος βάσει των συντελεστών. Τα ΕΛΠ δεν προβλέπουν κάτι ανάλογο.

Τέλος, τα «αφορολόγητα» ή «ειδικά φορολογημένα αποθεματικά», ανάλογα με το είδος τους και την πιθανότητα πληρωμής φόρων στο μέλλον, μπορεί να δημιουργήσουν «φορολογική υποχρέωση» βάσει των ΔΛΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Μελέτη Περίπτωσης Φορολογίας Ανώνυμης Εταιρείας

Εκφώνηση:

Η ανώνυμη εταιρεία «ΠΗΝΕΙΟΣ» της οποίας οι μετοχές είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, κατά το φορολογικό έτος 2015 εμφανίζει στο λογαριασμό 86 “Αποτελέσματα Χρήσης” καθαρά κέρδη ισολογισμού 6.000.000 ευρώ και στο λογαριασμό 88.06 “Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου προηγούμενων χρήσεων” 400.000 ευρώ.

Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της συμπεριλαμβάνονται και τα κάτωθι έσοδα:

1.	Μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ΑΕ. Επί των μερισμάτων αυτών δεν έγινε παρακράτηση φόρου (Απαλλασσόμενα με το άρθρο 48 του Ν4172/2013)	520.000€.
2.	Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπή ΕΠΕ με ποσοστό συμμετοχής κάτω του 10%	
	Μικτό ποσό (Καθαρό ποσό μετά την αφαίρεση του φόρου του ΝΠ 120.000)	169.014,08€
	Παρακρατηθείς φόρος 12.000 (120.000 X 10%)	
3.	Μερίσματα από συμμετοχή σε αλλοδαπή Α.Ε. (Ιταλική)	150.000€
	Στην εταιρεία συμμετέχει η Α.Ε «ΠΗΝΕΙΟΣ» με ποσοστό συμμετοχής 8% Σύμφωνα με την βεβαίωση του ορκωτού ελεγκτή της αλλοδαπής εταιρείας προκύπτει ότι το μέρισμα αυτό έχει φορολογηθεί στο Ν.Π με	
	συντελεστή 20% και έγινε παρακράτηση	
	φόρου με συντελεστή 15%, ήτοι 18.000 ευρώ (120.000* 15%)	
4.	Μερίσματα από θυγατρική της εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 40%, με έδρα την Αίγυπτο ποσού	
	επί του μερίσματος παρακρατήθηκε φόρος	80.000€
	(80.000* 20%)	16.000€
5.	Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση ακινήτου	50.000€
6.	Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες	120.000€
	Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος	18.000€
7.	Έσοδα από τους τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπές τράπεζες	150.000€
	Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος από την αλλοδαπή τράπεζα	15.000€

10.	Έσοδα από τόκους δανείων που χορήγησε σε άλλη Α.Ε	60.000€
	Επί των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος	9.000€
Από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα έχει αφαιρέσει, μεταξύ των άλλων δαπανών και τα εξής ποσά:		
1. Δαπάνες αμοιβής προσωπικού 320.000€, για τις οποίες δεν είχαν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές ποσού 140.000€		
2. Αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. για συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις 70.000€ (έξοδα παράστασης)		
3. Ζημία από την αποτίμηση συμμετοχών στο τέλος του έτους 2014 ποσού 60.000€		
4. Τεκμαρτή δαπάνη από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου ποσού 80.000€		
5. Δαπάνη ΕΝΦΙΑ συνολικού ποσού 100.000€, από το οποίο μέρος 30.000€ θα καταβληθεί το φορολογικό έτος 2016.		
6. Φόρος μεταβίβασης για την αγορά ακινήτου που έγινε τον μήνα Μάρτιο του έτους 2015, ποσού 20.000€		
Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά κέρδη με τις δαπάνες εκείνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.		
Το Δ.Σ. που συνέρχεται 18/5/2016 πρότεινε από τα κέρδη του ισολογισμού:		
α. Να σχηματιστεί το προβλεπόμενο από το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/1920 τακτικό αποθεματικό.		
β. Να διανεμηθεί σε μετρητά στους μετόχους το υποχρεωτικό μέρισμα που προβλέπεται από το άρθρο 45 του Κ.Ν. 2190/20, δηλαδή το προβλεπόμενο από το άρθρο 3 του Αν148/1967 και να διανεμηθούν και αμοιβές μελών Δ.Σ. 277.980€		
γ. Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρεία.		
Η Γενική Συνέλευση των μετόχων που συνέρχεται 19/6/2016 εγκρίνει την πρόταση του Δ.Σ. για τη διανομή των κερδών.		
Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος προηγούμενου έτους ανέρχεται στο ποσό 920.000€		

Στη Γενική Συνέλευση της εταιρείας μέτοχοι είναι:	
1.	Η ημεδαπή Α.Ε «ΚΑΜΠΟΣ» με ποσοστό συμμετοχής 40%, το οποίο κατέχει πάνω από δύο χρόνια
2.	Μία αλλοδαπή Α.Ε.(με έδρα τη Γερμανία) με ποσοστό συμμετοχής 20%, το οποίο κατέχει πάνω από δύο χρόνια
3.	Μια αλλοδαπή Α.Ε με έδρα την Αίγυπτο , με ποσοστό 12%
4.	Μια ελληνική Ο.Ε με ποσοστό 8%
5.	Διάφορα Φυσικά πρόσωπα με ποσοστό 20%

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα να προσδιορισθούν:

1.	Τα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου του φορολογικού έτους 2015
2.	Ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος
3.	Η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος τρέχουσας χρήσης και τα λοιπά τέλη
4.	Το ποσό του φόρου που υποχρεούται να παρακρατήσει στα διανεμόμενα κέρδη και το χρόνο απόδοσης στο Δημόσιο.

Απαντήσεις

Προσδιορισμός μη εκπιπτόμενων δαπανών

Α/Α	Αιτιολογία	Εκπιπώμενες	Μη εκπιπώμενες
1	Δαπάνες αμοιβής προσωπικού για τις οποίες δεν έχει αφαιρέσει τις ασφαλιστικές εισφορές	320.000,00	140.000,00
2	Αμοιβές στα μέλη ΔΣ για συμμετοχή σε συνεδριάσεις	70.000,00	
3	Ζημία από αποτίμηση συμμετοχών στο τέλος του 2014		60.000,00
4	Τεκμαρτή δαπάνη από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου (80.000,00 – 50.000,00)		30.000,00
5	Δαπάνη ΕΝΦΙΑ συνολικού ποσού 100.000,00 από το οποίο μέρος 30.000,00 θα καταβληθεί το έτος 2016	70.000,00	30.000,00
6	Φόρος μεταβίβασης για την αγορά ακινήτου	20.000,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ			260.000,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			
		Χρέωση	Πίστωση
	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</u>		
	Καθαρά λογιστικά κέρδη (Λογ.86 Αποτελέσματα χρήσης)		6.000.000,00 €
Πλέον	Δηλωθείσες Λογιστικές διαφορές		260.000,00 €
Μείον	Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπή ΑΕ		520.000,00 €
			5.740.000,00 €
<u>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</u>			
	Υπόλοιπο Φορολογητέων Κερδών		5.740.000,00 €
	Φορολογικός Συντελεστής		29%
	Κύριος Φόρος Εισοδήματος		1.664.600,00 €
Μείον Προκαταβολή προηγούμενου έτους			920.000,00 €
	Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπή ΕΠΕ	12.000,00 €	
	Από συμμετοχή σε αλλοδαπή ΑΕ	18.000,00 €	
	Από θυγατρική της εταιρείας με έδρα την Αίγυπτο	16.000,00 €	
	Από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες	18.000,00 €	
	Από τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπές τράπεζες	15.000,00 €	
	Από τόκους δανείων που χορήγησε σε άλλη ΑΕ	9.000,00 €	
	Σύνολο παρακρατηθέντων φόρων		88.000,00 €
	<u>Καταβληθέντες Φόροι</u>		
	Φόρος εισοδήματος επί μερισμάτων ημεδαπής ΑΕ (169.014,08*29%)		49.014,08 €
	Φόρος Αλλοδαπής		
	Φόρος μερισμάτων Ιταλικής ΑΕ		
	150.000,00€ *20%	30.000,00 €	
	120.000,00€ *15%	18.000,00 €	
	Σύνολο φόρων αλλοδαπής		48.000,00 €
	Σύνολο Οφειλόμενου Φόρου		559.585,92 €

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			
	Κύριος Φόρος		1.664.600,00 €
	Προκαταβολή	100%	1.664.600,00 €
Μείον	Παρακρατηθείς Φόρος Μερισμάτων από συμμετοχή σε ημεδαπή ΑΕ		12.000,00 €
	Παρακρατηθείς Φόρος Μερισμάτων από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες		18.000,00 €
	Οφειλόμενη προκαταβολή Φόρου		1.634.600,00 €

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ			
	Καθαρά λογιστικά κέρδη (Λογ.86 Αποτελέσματα Χρήσης)		6.000.000,00 €
Μείον	Διαφορές Φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων		400.000,00 €
	Υπόλοιπο		5.600.000,00 €
Μείον	Αναλογούν Φόρος Εισοδήματος	29%	1.624.000,00 €
	Υπόλοιπο για σχηματισμού Τακτικού Αποθεματικού		3.976.000,00 €
	Τακτικό Αποθεματικού	5%	198.800,00 €

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ			
	Υπόλοιπο κερδών		3.976.000,00 €
Μείον	Τακτικό αποθεματικό		198.000,00 €
	Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος		3.778.000,00 €
	Πρώτο Μέρισμα	35%	1.322.300,00 €
	Αμοιβές Μελών Δ.Σ.		277.980,00 €
	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		2.177.720,00 €

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ			
	Διανεμηθέντα Μερίσματα		1.322.020,00 €
Μείον	Εξαιρούμενα ποσά παρακράτησης		
	1. Η ημεδαπή ΑΕ "ΚΑΜΠΟΣ" με ποσοστό συμμετοχής 40% το οποίο κατέχει πάνω από δύο χρόνια		528.808,00 €
	2. Μια αλλοδαπή ΑΕ (με έδρα τη Γερμανία) με ποσοστό συμ/χής 20%, το οποίο κατέχει πάνω από δύο χρόνια		264.404,00 €
	Υπόλοιπο για παρακράτηση		528.808,00 €
	Παρακρατούμενος Φόρος Μερισμάτων	10%	52.880,80 €
	Παρακρατούμενος Φόρος Αμοιβών Δ.Σ.	10%	27.798,00 €
	Σύνολο Παρακρατούμενου Φόρου		80.678,80 €

ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Με την ΠΟΛ 1011/02.01.2014 (ΦΕΚ 88/08.01.2014) απόφαση, προβλέπεται ότι ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα.

Εφόσον η Γενική Συνέλευση των μετόχων έκρινε τη διανομή των κερδών, νοείται ότι η καταβολή των μερισμάτων διενεργήθηκε και κατά συνέπεια, η καταβολή του παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων θα γίνει μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.1: Μελέτη Περίπτωσης Λογιστικής και φορολογικής βάσης

Παράδειγμα: Λογιστική και φορολογική βάση – δεδομένα για έσοδα και έξοδα περιόδου.

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα από το ισοζύγιο της οντότητας ΚΕΡΑΥΝΟΣ Α.Ε. για το έτος 20Χ7.

	Λογαριασμός	Λογιστική αξία
1	Πωλήσεις	20.000
2	Εξοδα μισθοδοσίας(πλην προβλέψεων)	5.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού(έξοδο)	600
4	Αποσβέσεις παγίων	1.200
5	Απομείωση ενσώματων παγίων(ζημία)	1.000
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων(κέρδος)	800
7	Πρόστιμα και προσανυξήσεις	200
8	Εξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	150
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	220
10	Τέλος επιτηδεύματος	100
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	600
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	300

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.600 ευρώ.
2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.
3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).
4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.

5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).

6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%

Με βάση τα παραπάνω:

α) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου.

β) Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.

γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Λύση

Ερώτημα α

	Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
1	Πωλήσεις	20.000	20.000
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-5.000	-5.000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-600	0
4	Αποσβέσεις παγίων	-1.200	-1.600
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-1.000	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	800	0
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-200	0
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-150	0
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-220	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-100	0

11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-600	-600
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	300	300
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	12.030	13.100

Πίνακας 1: Λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της ΚΕΡΑΥΝΟΣ
Α.Ε. 20Χ7

Ερώτημα β και γ

Πίνακας 2 : Διαφορές Λογιστικής και φορολογικής βάσης και υπολογισμός φορολογητέων κερδών ΚΕΡΑΥΝΟΣ Α.Ε 20Χ7

Λογαριασμός		Λογιστική βάση	Φορολ/κή βάση	Διαφορά βάσεων
(Ι) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων				12.030
Πλέον:				
(ΙΙ) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές				
2	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-600	0	600
3	Αποσβέσεις παγίων	1.200	-1.600	-400
4	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-1.000	0	1.000
5	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	800	0	-800
	Σύνολο προσωρινών διαφορών	-2.000	-1.600	400
(ΙΙΙ) Μόνιμες λογιστικές διαφορές				
6	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-200	0	200

7	Εξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν.4172	-150	0	150
8	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-220	0	220
9	Τέλος επιτηδεύματος	-	0	100
	100			
	Σύνολο μόνιμων λογιστικών διαφορών			670
	Φορολογητέα κέρδη περιόδου (I+II+III)			13.100
	Φόρος εισοδήματος 29%			-3.799

Η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ανώνυμη εταιρεία είναι μια κεφαλαιουχική εταιρεία στην ευρύτερα διαδεδομένη της μορφή και έχει τρία όργανα διοίκησης: τη Γενική Συνέλευση, το Διοικητικό Συμβούλιο και τους Ελεγκτές. Η σύστασή της γίνεται από την Υπηρεσία Μίας Στάσης, απαιτείται υποχρεωτικά η δημοσίευση του καταστατικού της, η εγγραφή της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, ενώ υπόκειται υποχρεωτικά και σε πράξεις δημοσιότητας.

Η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει είτε με εισφορά σε χρήμα, είτε με εισφορά σε είδος. Το ελάχιστο ποσό μετοχικού κεφαλαίου είναι 24.000 ευρώ σε αντίθεση με άλλες ευρωπαϊκές χώρες που είναι αισθητά μεγαλύτερο. Χαρακτηριστικά στην Ισπανία ανέρχεται στα 60.000 ευρώ, ενώ στην Ελβετία στα 83.000 ευρώ.

Ο βασικός νόμος που ισχύει τα τελευταία 98 έτη είναι ο «κωδικοποιημένος» Ν.2190/1920, ο οποίος παρά τις επανειλημμένες τροποποιήσεις που δέχθηκε, δεν έχει πλέον τη δυνατότητα να οδηγήσει τη χώρα στην ανάπτυξη. Με τον πρόσφατα ψηφισθέντα Ν.4548/2018, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται «ως αναμόρφωση του

δικαίου των ανωνύμων εταιρειών» γίνεται προσπάθεια να προσαρμοστεί το δίκαιο στις υπάρχουσες συνθήκες της αγοράς.

Η φορολογία εισοδήματος ανωνύμων εταιρειών και κατ' επέκταση των νομικών προσώπων είναι ένα από τα βασικά εργαλεία προσέλκυσης επενδύσεων στη χώρα, καθώς επηρεάζει τόσο την κερδοφορία μιας εταιρείας όσο και το ποσό που θα διανεμηθεί στους μετόχους της. Είναι συχνό το φαινόμενο οι συντελεστές φορολόγησης να χρησιμοποιούνται σαν μοχλός οικονομικής ανάπτυξης έτσι ώστε η οικονομία να γίνει ελκυστική για μεγάλα επενδυτικά σχήματα. Στη φορολογία των ανωνύμων εταιρειών έχουν γίνει πολλές αλλαγές, οι οποίες έχουν ως στόχο τόσο την απλοποίηση του φορολογικού συστήματος όσο και τη μείωση της φορολογίας.

Η συγκεκριμένη εργασία αποτελεί μια βιβλιογραφική προσέγγιση της μορφής και του τρόπου φορολόγησης των ανωνύμων εταιρειών με βάση τα όσα ισχύουν τη δεδομένη χρονική στιγμή στην Ελλάδα, περαιτέρω αποτελεί το εφαλτήριο για μια συγκριτική μελέτη τόσο σε ευρωπαϊκό, όσο και σε βαλκανικό επίπεδο, έτσι ώστε να αναγνωρίσουμε την κατάταξη της χώρας μας σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες και παράλληλα να μπορέσουμε να εντοπίσουμε τους τρόπους με τους οποίους θα εξέλθει από την ύφεση από την οποία πλήττεται και να μπορέσει η χώρα μας να γίνει περισσότερο ανταγωνιστική.

Βιβλιογραφία

- Βελέντζας, Ι. και Τζιώνας, Ι., (2007), Θεμελιώδεις έννοιες Αστικού Δικαίου. 8^η εκδ. Θεσσαλονίκη:ΙuS.
- Νεγκάκης, Χ. (2006). Λογιστική Εταιρειών σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ.1η εκδ.Θεσσαλονίκη: Σοφία.
- Νταζνάτος Δ.(2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, 1η Έκδοση, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 171-178.
- Παλαιοιόλογος, Ι. και Κασσάρ Γ. (2003), Εκτίμηση του Μεγέθους της Παραοικονομίας στην Ελλάδα. «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 53, Τεύχος 3ο, σελ. 21.
- Σγουρινάκης, Ν. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
- Σκαλίδης, Α. και Βελέντζας Γ.(2013). Δίκαιο Εμπορικών Εταιρειών. 6η εκδ. Σάκκουλα.
- Τσακλάγκανος, Α., (2005, 2007), Εισαγωγή στην οικονομική των επιχειρήσεων, 2η εκδ.Αθήνα: Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε.
- Δημητρίου, Δ.(2015). Οι οντότητες “δύνανται” να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο. Ποιές θα είναι οι επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189402> [ημερομηνία πρόσβασης 18/06/2018].
- Κρυστάλλη, Μ.(2014).Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων[Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465> [ημερομηνία πρόσβασης 10/06/2018].
- Μαρκάζος, Κ.(2014).Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι, , [Online]. Διαθέσιμο στο:<http://www.euro2day.gr/specials/opinions/article/1269037/ta-ne-a-logistika-protypa-oi-veltioseis-kai-oi.html> [ημερομηνία πρόσβασης 10/06/2018].
- Χριστοδούλου, Μ.(2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ειδικά Θέματα, [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.ellop.gr/arthrografia/%CE%AC%CF%81%CE%B8%CF%81%CE%BF-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1-%CE%B5%CE%B9%CE%B4/> [ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018].
- Kearney, A.T.και Visa & Schneider, F (2013), The Shadow Economy in Europe 2013, Johannes Kepler Universitat Linz (JKU), σελ. 3 [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.atkearney.com/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf> [ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018].

- Kepler Cheuvreux (2014), Tax me if you can: game over – Turning grey areas into red flags for investors, Business Ethics, ESG Sustainability Research.
- Oguttu A. W., (2015), OECD's action plan on tax base erosion and profit shifting: part 1, Bulletin for International Taxation, Vol. 69, No. 11.
- O' Shea T. (2008), EU Tax Law and Double Tax Conventions, Avoir Fiscal Limited, σελ. 161.
- Schneider F. και Williams C. (2013), The Shadow Economy, The Institute of Economic Affairs, σελ. 33 [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/IEA%20Shadow%20Economy%20web%20rev%207.6.13.pdf> [ημερομηνία πρόσβασης 15/06/2018].
- OECD - Glossary of Tax Terms, [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [ημερομηνία πρόσβασης 01 Ιουνίου 2018].
- Τράπεζα της Ελλάδος.(2011) Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 35, σελ. 15 [Online]. Διαθέσιμο στο <https://www.bankofgreece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf> [ημερομηνία πρόσβασης 20 Μαΐου 2018].
- Γενικό Εμπορικό Μητρώο.(2005).[Online].<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/145> [ημερομηνία πρόσβαση 15 Μαΐου 2018].
- Ν. 2960/2001, Άρθρο 155.
- Ν.3604/2007, 2ο εδάφιο παραγράφου 1 του άρθρου 19 προστέθηκε στην παράγραφο 2 του άρθρου 26.
- Ν.3604/2007 άρθρο 79 παράγραφος 6.
- Ν.3853/2010, Άρθρο 11.
- Ν. 4174/2013, Άρθρο 66.
- Ν.4308/2014.
- ΥΠΕΕ Αρ. Πρ. 1506/30.01.07, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, σελ. 2.
- ΥΠΕΕ Αρ. Πρ. 1506/30.01.07, Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, σελ. 22.

Υπεύθυνη Δήλωση Συγγραφέα:

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1986 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.