



ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

της

ΜΑΡΙΑ ΕΛΕΝΗ ΖΕΡΒΑ ΤΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική διοίκηση στρατηγικών αποφάσεων

ΜΑΡΤΙΟΣ 2023

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ολόκληρο το διδακτικό προσωπικό του τμήματος Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών αποφάσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για τις ακαδημαϊκές γνώσεις που μας μετέφεραν καθ' όλη την διάρκεια του έτους.

Ιδιαίτερα όμως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον κύριο Θεοφάνη Καραγιώργο για όλη την υποστήριξη και καθοδήγηση που μου παρείχε σαν επιβλέπων καθηγητής, στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, ένα μεγάλο ευχαριστώ οφείλω στην αδερφή μου και τους γονείς μου για ψυχολογική και οικονομική υποστήριξη σε όλη την διάρκεια των σπουδών μου.

«Η παιδεία, καθάπερ ευδαίμων χώρα, πάντα τ' αγαθά φέρει.»

- Η μόρφωση, όπως ακριβώς μια εύφορη γη, φέρνει όλα τα καλά.

(Σωκράτης, 469-399 π.Χ., Φιλόσοφος)

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία επικεντρώνεται στην φορολογική και λογιστική προσέγγιση του νομικού προσώπου της Ανώνυμης Εταιρίας, όπου καθορισμένες από το νόμο διεργασίες, εκπληρώνουν τις διαδικασίες σύστασης, λειτουργίας, καθώς και τις πράξεις λύσης και εκκαθάρισής της. Οι ανωτέρω διεργασίες αναλύονται και πραγματοποιούνται υπό την εποπτεία του ισχύοντος στη χώρα μας νομοθετικού πλαισίου, όπου μέσα από τις διατάξεις ερευνάται η σύσταση, η λειτουργία, η οργάνωση, ο έλεγχος και η λύση του νομικού προσώπου. Τόσο σε θεωρητικό, όσο και σε πρακτικό επίπεδο, παρατίθενται οι διατυπώσεις φορολόγησης και λογιστικού χειρισμού των ανωτέρω πράξεων, όπως αυτές κατοπτρίζονται στα βιβλία της Ανώνυμης Εταιρίας σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

ABSTRACT

The present study focuses on highlighting the legal entity of the Limited Company, as it attempts to capture its tax and accounting dimension, where processes defined by law fulfill the procedures of establishment, operation, as well as the acts of dissolution and liquidation. The above processes are analyzed and carried out under the supervision of the legislative framework in force in our country, where through the provisions the establishment, operation, organization, control and dissolution of the legal entity are investigated. Both on a theoretical and a practical level, the formalities of taxation and accounting handling of the above transactions are listed, as they are reflected in the books of the Limited Company in accordance with the regulations of the Code of Tax Representation of Transactions and the Greek General Chart of Accounts.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περιεχόμενα

.....	1
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	7
1.2 ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	8
1.3 ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΚΑΙ ΕΔΡΑ ΤΗΣ Α.Ε	9
1.4 ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ Α.Ε	9
1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.....	10
1.6 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	11
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	11
2.2 ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	13
3.1 ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ Α.Ε	13
3.2 ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	14
3.4 ΜΕΙΩΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	15
3.5 ΟΙ ΜΕΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΟΙ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΗΣ Α.Ε.....	16
3.6 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ	17
3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ.....	17
3.8 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΟΙ ΤΙΤΛΟΙ.....	18
3.9 ΟΜΟΛΟΓΑ- ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	18
3.10 ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ ΚΑΙ ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ ΟΜΟΛΟΓΙΟΥΧΟΥ	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	19
4.1 ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ	19
4.2 ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ	20
4.3 ΟΙ ΕΛΕΓΧΤΕΣ ΤΗΣ Α.Ε	21
4.4 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	21
4.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	22
4.6 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	24
5.1 ΛΟΓΟΙ ΛΥΣΕΩΣ ΤΗΣ Α.Ε	24
5.2 ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ.....	25

5.3 ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ	26
5.4 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ Α.Ε.....	26
5.6 ΑΝΑΒΙΩΣΗ ΤΗΣ ΛΥΘΕΙΣΑΣ Α.Ε	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	27
6.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ Α.Ε	27
6.2 ΚΑΛΥΨΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	31
6.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ	40
6.4 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	53
7.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Α.Ε – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	53
7.2 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	53
7.3 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ,ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Α.Ε	54
7.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟ	55
7.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ Α.Ε	56
7.6 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	57
7.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	57
7.8 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ.....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8	59
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η ιστορία της ανώνυμης εταιρίας έχει την ουσιαστική αφετηρία της σε επιχειρήσεις που τον 17^ο και τον 18^ο αιώνα αναπτύχθηκαν στην Ολλανδία, την Αγγλία και την Γερμανία. Οι εταιρίες αυτές ιδρύθηκαν με Βασιλικά προνόμια που εκτείνονταν σε ζητήματα κρατικής κυριαρχίας, όπως επιβολή φορολογίας στον τρόπο της δράσης τους αλλά και σε νομικό επίπεδο, παραχωρώντας μια Βασιλική χάρτα γνώστη ως «octroi» προσδίδοντας κυρός σαν νομική προσωπικότητα. Η ανώνυμη εταιρεία εμφανίζεται για πρώτη φορά το 1602 με την ίδρυση της «Ολλανδική Εταιρείας των Ανατολικών Ινδιών», ήταν η πρώτη πολυεθνική στο κόσμο και η πρώτη που εξέδωσε μετοχές ενώ είχε σχεδόν κυβερνητικές εξουσίες όπως τη διαπραγμάτευση συνθήκων, τη διοργάνωση πολέμου, την έκδοση νομισμάτων και την ίδρυση αποικιών.

Ως επί το πλείστον, το 19^ο αιώνα αναπτύχθηκε το δίκαιο των ανωνύμων εταιριών, τα δίκαια της Γαλλίας και της Γερμανίας καθιέρωσαν τον τύπο της ευρωπαϊκής ανώνυμης εταιρείας. Τα κυρία γνωρίσματα της, ήταν η περιορισμένη ευθύνη των μετόχων, η προστασία των δανειστών μέσω του θεσμού του μετοχικού κεφαλαίου και η δυνατότητα μεταβίβασης μετοχών. Την ίδια περίοδο κάνει την εμφάνιση της και η ανώνυμη εταιρία αμερικάνικου τύπου η οποία χαρακτηρίστηκε ως πιο φιλελεύθερο εταιρικό μοντέλο χωρίς διοικητική εποπτεία και με καταστατική ελευθερία.

Η πρώτη Α.Ε στην Ελλάδα ιδρύθηκε το 1836¹ και ήταν «Αχαϊκή Ασφαλιστική της θαλασσοπλοΐας Εταιρεία», με έδρα την Πάτρα. Μέχρι το 1840, ιδρύθηκαν 7 θαλάσσιες ασφαλιστικές εταιρείες 6 στην Σύρο και 1 στην Αθήνα. Η ίδρυση περισσότερων, μεγαλύτερων και πιο «σοβαρών» ανωνύμων εταιριών ιδρύθηκαν μετά το 1880. Η αυξητική τάση στον αριθμό των ανωνύμων εταιριών συνεχίστηκε και στο νέο αιώνα, φτάνοντας στο 1920, έτος ορόσημο για την ανώνυμη εταιρία στη Ελλάδα, όπου έλαβαν χώρα δυο σημαντικά γεγονότα:

Το ένα αφορούσε την εφαρμογή του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», ο οποίος είχε σκοπό να προσαρμόσει το θεσμό της ανώνυμης εταιρείας με βάση τις οικονομικές συνθήκες που είχαν

διαμορφωθεί με το πέρας του πρώτου παγκοσμίου πολέμου. Το δεύτερο γεγονός, αφορούσε στην υποτίμηση της δραχμής που διενεργήθηκε στη διάρκεια του έτους, η οποία υπήρξε ιδιαιτέρως ευνοϊκή για την ανάπτυξη των ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα. Σπουδαία γεγονότα που σχετίζονται με τις ανώνυμες εταιρίες στα χρόνια που ακολούθησαν: είναι η ίδρυση του «Δελτίου Ανωνύμων Εταιρειών» με διάταγμα του 1928, η κατάργηση το 2014 των υποχρεωτικών δημοσιεύσεων των οικονομικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης στον τύπο, η κατάργηση των λογιστικών διατάξεων του Ν. 2190/1920 και την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με το Ν. 4308/2014 και τέλος επήλθε η κατάργηση του Ν. 2190/1920 με την καθιέρωση του νέου Ν. 4548/2018 για τις ανώνυμες εταιρείες με ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου του 2019.

1.2 ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η Ανώνυμη εταιρία είναι μια κεφαλαιουχική (μετοχική) εταιρία, σε αυτού του τύπου τις εταιρίες υπολογίζεται το στοιχείο των κεφαλαίων το οποίο διαιρείται σε μετοχές και το μέγεθος των εισφορών των μετόχων. Λόγω του κεφαλαιουχικού της χαρακτήρα η ανώνυμη εταιρία θέτεται υπό έλεγχο από τους εταίρους της και το μερίδιο ευθύνης τους ισούται με το ποσοστό συνεισφοράς τους για τις υποχρεώσεις που δημιουργεί η εταιρία. Η εταιρία μπορεί να συσταθεί² από ένα ή περισσότερα (φυσικά ή νομικά) πρόσωπα με την εισφορά είτε χρηματικών ποσών, είτε εισφορών σε είδος. Κάθε ανώνυμη εταιρία αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δίκαιου (ΝΠΙΔ) , διαθέτει τη δική της νομική υπόσταση και καθορίζεται ως εμπορική³ , ακόμη κι αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης. Οι αποφάσεις για τη διοίκηση της εταιρία προέρχονται από τη Γενική Συνέλευση (ΓΣ)⁴ των μετόχων, σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής των μετόχων στο κεφάλαιο. Αρμόδιο όργανο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων διορίζεται το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ)⁵. Η σύσταση της ανώνυμης εταιρίας από τους ιδρυτές δικαιούται να πραγματοποιηθεί με την υπογραφή ενώπιον συμβολαιογράφου, δημόσιου ή ιδιωτικού εγγράφου, που ονομάζεται καταστατικό, στο οποίο αναλύονται , ο σκοπός ,ο τρόπος λειτουργίας ,οι σχέσεις μεταξύ ιδρυτών και τρίτων, ο τρόπος διανομής των κερδών κλπ.¹

1. Διάταγμα 1/13 Ιουνίου του 1836 (ΦΕΚ Α 37/1836)

2. Άρθρο 4 Ν.4548/18

*ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι.ΧΡΗΣΤΟΣ , ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2016

1.3 ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΚΑΙ ΕΔΡΑ ΤΗΣ Α.Ε

Η Επωνυμία της Α.Ε μπορεί να προσδιοριστεί είτε από το όνομα του ιδρυτή ή περισσότερων ιδρυτών της, είτε από το αντικείμενο των επιχειρηματικών της αρμοδιοτήτων είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις⁶. Η επωνυμία μπορεί να είναι και φανταστική ή να περιλαμβάνει ηλεκτρονική διεύθυνση ή άλλη ένδειξη, άμεσα και διαρκώς σχετιζόμενη με την εταιρεία. Η τυχόν διεύθυνση του σκοπού της εταιρείας δεν υποχρεώνει την εταιρεία σε μεταβολή της επωνυμίας της. Στην επωνυμία, είναι απαιτητή προϋπόθεση να περιλαμβάνονται οι λέξεις «Ανώνυμη Εταιρία» ή «Α.Ε», είναι δυνατόν να περιέχεται το ονοματεπώνυμο των ιδρυτών όμως απαγορεύεται να συγχέεται με την επωνυμία άλλης ανώνυμης εταιρείας. Η έδρα⁷ της Α.Ε ορίζεται ο τόπος όπου εδρεύει η διοίκηση και όχι το μέρος που ασκείται η επιχειρηματική της δραστηριότητα. Σύμφωνα με το νόμο, δίνεται η δυνατότητα να οριστεί ως έδρα κάποιος δήμος και όχι συγκεκριμένη διεύθυνση, προκειμένου να μην υπάρχει ανάγκη τροποποίησης καταστατικού στο μέλλον σε τυχόν αλλαγές διεύθυνσης, αλλά μόνο στη περίπτωση που η εταιρία αλλάξει δήμο. Η ελληνική ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρύει υποκαταστήματα, πρακτορεία ή άλλες μορφές δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλους τόπους της Ελλάδας ή της αλλοδαπής.

1.4 ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ Α.Ε

Η διάρκεια ζωής της ανώνυμης εταιρείας είναι ορισμένου ή αορίστου χρόνου⁸. Η διάρκεια ορισμένου χρόνου ορίζεται σε έτη. Αν δεν ορίζεται ο χρόνος της διάρκειας στο καταστατικό, η διάρκεια είναι αορίστου χρόνου. Στην περίπτωση της αόριστης διάρκειας, η εταιρεία λύνεται. Αν και το ζήτημα της διάρκειας προβλέπεται ως υποχρεωτική διάταξη που είναι απαραίτητο να περιλαμβάνεται στο καταστατικό της, πάρα ταύτα δεν ορίζεται χρόνος και ως εκ τούτου ορίζεται ένα χρονικό διάστημα άνω των 50 ετών ώστε να αποφεύγονται οι συχνές αλλαγές στο καταστατικό. Ενδεχομένη παράταση μπορεί να πραγματοποιηθεί έπειτα από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, η οποία πρέπει να ληφθεί πριν τη λήξη της αρχικής διάρκειας της όπως αυτή αναγράφεται στο

3. Άρθρο 1 Ν.4548/18 και άρθρο 1 Κ.Ν 2190/20

4. Γ.Σ : καθορίζονται οι προϋποθέσεις σύγκλησης, ο τρόπος συγκρότησης και οι αρμοδιότητες αυτής.

5. Δ.Σ : καθορίζεται από τον αριθμό ατόμων, οι προϋποθέσεις σύγκλησης, ο τρόπος συγκρότησης και οι αρμοδιότητες αυτού

6. Άρθρο 6 παρ.1, Ν 4548/2018

7. Άρθρο 7 Ν. 4548/2018

8. Άρθρο 8 Ν.4548/18

καταστατικό της. Ο σκοπός ή οι σκοποί της Α.Ε είναι απαραίτητο να αναγράφονται στο καταστατικό αναλυτικά και να περιλαμβάνονται όλες οι δραστηριότητες που ασκεί η ανώνυμη εταιρία.

1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Α.Ε

Η Α.Ε χαρακτηρίζεται από σημαντικά πλεονεκτήματα που καμία άλλη μορφή επιχειρήσεως δε μπορεί να εξασφαλίσει. Το βασικότερο πλεονέκτημα της, είναι ότι αντιμετωπίζεται με περισσότερη αξιοπιστία από τις αρχές, τους πιστωτές, τους προμηθευτές και τους πελάτες, δεδομένου ότι αποτελεί εταιρικό τύπο μεγάλου κεφαλαίου και αυστηρών απαιτήσεων δημοσιότητας και λογοδοσίας. Η Ανώνυμη εταιρία κατέχοντας το χαρακτήρα κεφαλαιουχικής εταιρίας δίνει ιδιαίτερη έμφαση στην προσέλκυση μεγάλου ύψους κεφαλαιουχικών εισροών. Επίσης, συγκριτικά με τους άλλους τύπους εταιρικών μορφών όπως οι προσωπικές εταιρίες και οι ατομικές επιχειρήσεις, που οι μέτοχοι έχουν απεριόριστη ευθύνη, στις ανώνυμες εταιρίες οι μέτοχοι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη, δηλαδή η ευθύνη τους απέναντι σε τρίτους είναι τόση όσο το ύψος της συμμετοχής τους στη εταιρία. Κρίσιμης σημασίας πλεονέκτημα της Α.Ε. για τους ίδιους τους μετόχους είναι η εξασφάλιση καλών σχέσεων μεταξύ τους, δεδομένου ότι η λήψη αποφάσεων γίνεται κατά πλειοψηφία, γεγονός που συμβάλλει στην ομαλή λειτουργία και περαιτέρω ανάπτυξη της επιχείρησης για μεγάλο χρονικό διάστημα. Η επιλογή του συγκεκριμένου εταιρικού τύπου δικαιολογείται και από τις δημοσιές αρχές ή τράπεζες αφού για την παροχή άσκησης επιχειρηματικών δράσεων απαιτούν αυτή τη νομική μορφή για τη χρηματοδότηση μίας επένδυσης. Επομένως, είναι εύλογο με βάση τα πλεονεκτήματα της Α.Ε, εταιρίες άλλης νομικής μορφής που επιδιώκουν ανάπτυξη και επιθυμούν να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος να θέτουν ως βασική προτεραιότητα την μετατροπή τους σε Α.Ε.

1.6 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ Α.Ε

Πέρα από πλεονεκτήματα, υπάρχουν και ορισμένα μειονεκτήματα τα οποία πρέπει να αναφερθούν. Τα σημαντικότερα εξ αυτών, είναι οι απαιτήσεις μεγάλου κεφαλαίου για τη σύστασή των ανωνύμων εταιριών, οι αυστηρές διατυπώσεις και απαιτήσεις δημοσιότητας που συνεπάγονται αυξημένο κόστος, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τον έλεγχο και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Βασικό μειονέκτημα, αποτελεί το γεγονός ότι η διοίκηση της

εταιρίας ασκείται συνήθως από στελέχη και εργαζόμενους που δεν είναι απαραίτητα μέτοχοι, το πρόβλημα αυτό είναι γνωστό ως πρόβλημα Εντολέα-Εντολοδόχου, δηλαδή ο διαχωρισμός ιδιοκτησίας και διοίκησης. Το πρόβλημα διογκώνεται ανάλογα με το μέγεθος της εταιρίας. Τέλος, ένα μειονέκτημα των Ανώνυμων Εταιριών αφορά τους μετόχους μειοψηφίας, οι οποίοι έχουν περιορισμένη ισχύ ως προς τη λήψη αποφάσεων που καθορίζουν την επιχειρηματική δράση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα παρουσιαστούν ορισμένα άρθρα του νόμου που αφορούν τις κεφαλαιουχικές Ανώνυμες εταιρίες, προκειμένου να μελετηθεί η νομική μορφή του συγκεκριμένου τύπου εταιρίας, να προσδιοριστεί το εννοιολογικό περιεχόμενο και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της, να αναλυθούν οι σχέσεις μεταξύ των μετόχων που την απαρτίζουν και η λειτουργία της καθώς και να παρουσιαστούν οι λογιστικές διαδικασίες και μέθοδοι που την αφορούν.

2.2 ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Η αρχική νομοθετική ρύθμιση της Ανώνυμης Εταιρίας γίνεται από το κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 «Περί Ανώνυμων Εταιρειών», όμως με το πέρασμα των ετών έγιναν κάποιες τροποποιήσεις και αναμορφώθηκε το δίκαιο των Ανώνυμων εταιριών υστέρη από σχεδόν έναν αιώνα. Με το νόμο 4548/2018 υποκινήθηκαν αλλαγές που επηρεάζουν τις λειτουργίες των Ανώνυμων εταιριών και με βάση τον ανανεωμένο νόμο πραγματοποιήθηκε η διερεύνηση των κεφαλαιουχικών εταιριών στη παρούσα διπλωματική εργασία.

Η πρώτη νομοθετική ρύθμιση της Ανώνυμης Εταιρίας με τη σημερινή της μορφή εντοπίζεται στον Code du Commerce (Κώδικας Εμπορίου) του Μεγάλου Ναπολέοντα, ο οποίος εισήχθη στην

Ελλάδα το 1822 και μέσα σε 11 άρθρα συγκέντρωνε το νομικό καθεστώς των Ανώνυμων Εταιριών. Παρόλα αυτά, με την πάροδο του χρόνου αποδείχθηκε πως τα άρθρα ήταν ανεπαρκή, για να αντιμετωπίσουν τα αναδυόμενα προβλήματα. Για αυτό το λόγο, συντάχθηκαν πολλά νομοσχέδια μέχρι να ψηφιστεί τελικά ο βασικός νόμος το 1920, νόμος 2190/1920, ο οποίος περιλαμβάνει 72 άρθρα. (Πουλάκου – Ευθυμιάτου, 2008, σελ. 285 - 286)

Επίσης, σύμφωνα με το ελληνικό εμπορικό δίκαιο που κατατάσσει τις εταιρίες σε 3 διαφορετικές κατηγορίες (προσωπικές, κεφαλαιουχικές και μικτές εταιρίες), οι κεφαλαιουχικές είναι εκείνες που συνδυάζουν τα μεγαλύτερα πλεονεκτήματα. Στην Ελλάδα, παρατηρείται πως ακόμα και μεσαίες ή μικρές επιχειρήσεις υιοθετούν τη νομική μορφή της Ανώνυμης εταιρίας προκειμένου να επωφεληθούν από τα πλεονεκτήματα και να αναπτυχθούν οικονομικά.

«Μια Ανώνυμη εταιρεία είναι ένα νομικό πρόσωπο, εμπορικό και κεφαλαιουχικό που έχει ως επί το πλείστον κερδοσκοπικό χαρακτήρα με ορισμένο κεφάλαιο το λεγόμενο μετοχικό, το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τις μετοχές. Το κυριότερο πλεονέκτημα της είναι ότι οι μέτοχοι σε αυτήν, ευθύνονται μέχρι το ύψος της συμμετοχής τους». (Κελεσίδου Στυλιανή, Πτυχιακή εργασία 2007, σελ.5)

Όσον αφορά τον ανανεωμένο νόμο Ν. 4548/2018, αποτελείται κυρίως από τα ομολογιακά δάνεια. Ο νέος πλέον νόμος που αφορά τις ανώνυμες εταιρείες περιλαμβάνει επίσης τις διατάξεις του ν. 4403/2016 και αφορούν ζητήματα του Διοικητικού Συμβουλίου, τις μη χρηματοοικονομικές καταστάσεις κ.α. (Ν. 4548/2018). Η ισχύ του πραγματοποιήθηκε από 1^η Ιανουαρίου 2019. Ο παλαιότερος νόμος (2190/1920) θα ισχύσει μόνο σε λίγες διατάξεις οι οποίες αφορούν τις συγχωνεύσεις, τις διασπάσεις κ.λπ.

Επίσης, βασιζόμενη σε διάφορες βιβλιογραφίες και κυρίως στο βιβλίο «Λογιστική Εταιριών, Νεγκάκη Ι. Χρήστου εκδόσεις αειφόρος λογιστική, 2016» άντλησα ένα σύνολο πληροφοριών σχετικά με τη λογιστική και φορολογική προσέγγιση των Ανώνυμων Εταιριών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ Α.Ε

3.1 ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ Α.Ε

Κύριο συστατικό στοιχείο των κεφαλαιουχικών εταιριών όπως είναι οι ανώνυμες εταιρίες , αποτελεί το μετοχικό κεφάλαιο* το οποίο έχει συγκεντρωθεί από τη συμβολή των μετόχων της. Από το συγκεκριμένο τύπο εταιρίας που μελετάμε το προσωπικό στοιχείο απουσιάζει αφού η βαρύτητα του κάθε μετόχου προσδιορίζεται αποκλειστικά από το ποσοστό μετοχικού κεφαλαίου που ελέγχει. Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας δεν επιτρέπεται να είναι κατώτερο από είκοσι πέντε χίλιασες ευρώ (25.000€). Η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου δεν αποτελεί ορό σύστασης της Α.Ε καθώς σύμφωνα με το νόμο η καταβολή του μπορεί να πραγματοποιηθεί εντός δυο μηνών έπειτα από τη σύσταση της εταιρίας. Η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε εξ ολόκληρου είτε τμηματικά. Στη περίπτωση τμηματικής καταβολής κεφαλαίου, απαιτείται το μέρος του κεφαλαίου που θα καταβληθεί κατά τη σύσταση της εταιρίας να ισούται με το ελάχιστο απαιτούμενο μετοχικό κεφάλαιο. Η τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου διευκολύνει τη σύσταση της εταιρίας διότι δίνεται η δυνατότητα συγκέντρωσης ποσών που θα ήταν αδύνατον να καταβληθούν ολοσχερώς. Παρόλα αυτά, δεν επιτρέπεται η τμηματική καταβολή του κεφαλαίου να ξεπέρνα τα 10 έτη.

Οι εισφορές των εταίρων για τη κάλυψη του κεφαλαίου γίνονται με δυο τρόπους , είτε χρηματικά είτε σε είδος. Στη περίπτωση εισφοράς σε χρήμα, η καταβολή πραγματοποιείται σε ειδικό λογαριασμό όψεως στο όνομα της Α.Ε. Στο εκδιδόμενο παραστατικό του τραπεζικού ιδρύματος είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο κάθε εταίρου ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος καταβολής κεφαλαίου. Εάν η κάλυψη του κεφαλαίου πραγματοποιηθεί από εισφορές σε είδος τότε η αποτίμησή πρέπει να γίνει από δυο ορκωτούς λογιστές ή από μια ελεγκτική εταιρία ή από δυο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές⁹.

Τέλος, το μετοχικό κεφάλαιο ανεξάρτητα από το τρόπο εισφοράς των εταίρων , αναγράφεται σε ευρώ πάντοτε. Γενικά, απαγορεύεται η αναγραφή του σε ξένο νόμισμα , ωστόσο επιτρέπεται μόνο σε εταιρίες όπου η έδρα τους είναι στην αλλοδαπή και υποχρεούνται η σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων να είναι σε εγχώριο ή ξένο νόμισμα.¹

⁹. Άρθρο 17 παρ.3, Ν. 4548/18

*ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι.ΧΡΗΣΤΟΣ , ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2016

3.2 ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Κατά τη διάρκεια ζωής της εταιρίας το μετοχικό κεφάλαιο δε παραμένει σταθερό, έχει τη δυνατότητα να μεταβάλλεται είτε αυξητικά είτε μειωτικά. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αποτελεί μια διαδικασία η οποία μπορεί να πραγματοποιηθεί με δυο τρόπους:

Είτε με την αύξηση του κεφαλαίου με τη συμμετοχή των ιδρυτών και μετόχων της εταιρίας (εσωτερική διαδικασία) , είτε με δημόσια εγγραφή , δηλαδή τη δημόσια παρουσίαση των νέων μετοχών της στο ευρύ επενδυτικό κοινό (εξωτερική διαδικασία) που κύριο στόχο έχει την επίτευξη των συμφερόντων της Α.Ε και την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων με σκοπό την επέκταση των εργασιακών δραστηριοτήτων της αλλά και τη κάλυψη ζημιών. Ο νόμος, στη περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου προβλέπει το δικαίωμα προτίμησης στους παλιούς μετόχους στην ανάληψη νέων μετοχών. Αυτό σημαίνει, ότι οι νέοι μέτοχοι έχουν δικαίωμα να λάβουν τις νεοεκδιδόμενες μετοχές πριν αυτές καλυφθούν από τρίτους. Η άσκηση του δικαιώματος προτίμησης υπόκειται σε διαδικασίες δημοσίευσης και έπειτα από το χρονικό διάστημα προθεσμίας , οι μετοχές μπορούν να διανεμηθούν ελεύθερα από το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Ε . Το ανώτατο περιθώριο άσκησης του δικαιώματος προτίμησης δε μπορεί να υπερβεί τους 4 μήνες. Αρμόδιοι φορείς για τη κατάργηση του δικαιώματος προτίμησης είναι η Γενική Συνέλευση της Α.Ε. Τυχόν παραβάσεις στις διατάξεις που καθορίζουν το δικαίωμα προτίμησης στους παλιούς μετόχους κρίνεται ως απαγορευμένη δικαιοπραξία και αναιρεί την ανάληψη μετοχών από τρίτους.

Υπεύθυνο όργανο για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είναι η Γενική Συνέλευση, η οποία παρέχει τη δυνατότητα αυτή στην εταιρία κατά τη διάρκεια της πρώτης πενταετίας έπειτα από τη σύσταση της. Το Διοικητικό Συμβούλιο αποφασίζει πως αν το ποσό δεν υπερβαίνει το αρχικό μετοχικό κεφάλαιο¹⁰ τότε επιτρέπεται η δυνατότητα αύξησης. Σε κάποιες περιπτώσεις ο νόμος υποχρεώνει τις ανώνυμες εταιρίες να αυξήσουν το μετοχικό τους κεφάλαιο. Πρώτη περίπτωση επιβολής είναι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση των διαφορών αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και η δεύτερη περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου είναι η εισαγωγή της εταιρίας στο χρηματιστήριο. Η αύξηση του κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί με μετρητά, σε εισφορές σε είδος ή με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών¹¹. Με τη κεφαλαιοποίηση αποθεματικών η εταιρία πετυχαίνει τον πολλαπλασιασμό των μέτοχων της και τη σταθεροποίηση της οικονομικής της θέσης.

3.4 ΜΕΙΩΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου εκλέγεται ως απόφαση πλειοψηφίας μέσω της Γενικής Συνέλευσης προκειμένου να εκτελεστεί αναπροσαρμογή του κεφαλαίου της εταιρίας σύμφωνα με τη πραγματική περιουσιακή της κατάσταση και να επιτευχθεί ήπια και αποτελεσματική ροή των ενεργειών της. Το κεφάλαιο δεν μπορεί να μειωθεί κάτω από το ελάχιστο όριο των 25.000 ευρώ, εκτός αν η απόφαση για τη μείωση του κεφαλαίου προβλέπει την ταυτόχρονη αύξηση του τουλάχιστον έως το ελάχιστο όριο ή την ταυτόχρονη μετατροπή της ανώνυμης εταιρείας σε εταιρεία με άλλη νομική μορφή¹². Η απόφαση της γενικής συνέλευσης για μείωση κεφαλαίου αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού και υποβάλλεται σε δημοσιότητα. Επιπρόσθετα, η απόφαση αυτή πρέπει να αναρτάται και στο διαδικτυακό τόπο της εταιρείας.

Όταν το μετοχικό κεφάλαιο είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με τις απαιτήσεις της εταιρίας τότε μπορεί να προβεί σε μείωση του μετοχικού κεφαλαίου προκειμένου να παρακινήσει με αυτό το τρόπο την αντιοικονομική δέσμευση των κεφαλαίων αυτών. Παρέχεται, λοιπόν, στους μέτοχους της εταιρίας το μέρος του κεφαλαίου το οποίο δεν είναι αναγκαίο για τις λειτουργίες της εταιρίας. Επιπλέον, μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να επέλθει για την απόσβεση ζημιών και κυρίως για ζημιών που συσσωρεύονται για χρόνια και σαν συνέπεια μειώνουν ανεπανόρθωτα τον ισολογισμό της εταιρίας χωρίς ελπίδα για διανομή μερισμάτων στους μετόχους¹³ σε σύντομο χρονικό διάστημα. Στη περίπτωση που δεν έχουν αποπληρωθεί μετοχές που έχουν αναληφθεί στη διάρκεια κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου τότε θεσμοθετείται υποχρεωτική μείωση μετοχικού κεφαλαίου.

Η μείωσή του μετοχικού κεφαλαίου διακρίνεται σε δυο είδη: *ονομαστική* και *πραγματική*. Ονομαστική μείωση μετοχικού κεφαλαίου όταν έχει ήδη επακολουθήσει πτώση εξαιτίας ζημιών της εταιρίας και η απόσβεση τους πραγματοποιείται με μείωση του κεφαλαίου. Αυτού του είδους η μείωση επιδιώκει στην επαναφορά κερδοφορίας της εταιρίας για αυτό και συνδυάζεται και με αύξηση του κεφαλαίου. Πραγματική μείωση κεφαλαίου έχουμε όταν το κεφάλαιο είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με τις απαιτήσεις της εταιρίας και μέρος αυτού επιστρέφεται στους εταίρους. Το συγκεκριμένο είδος μείωσης επιφέρει ελάττωση της περιουσίας της ανώνυμης εταιρίας.¹

10. Άρθρο 23 Ν. 4548/2018

11. Ανώνυμη Εταιρία (Απλή & Εισηγμένη) Βελέντζας Ιωάννης Νομική Τράπεζα 2008 σελ.374

12. Άρθρο 29 4548/2018

13. Ανώνυμες Εταιρίες, Έκδοση 14^η, Λεοντάρης Μιλτιάδης, Εκδόσεις Πασιμος,2009, σελ.108

14. Άρθρο 37 Ν. 4548/2028

15. Άρθρο 38 Ν. 4548/2018

*ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι.ΧΡΗΣΤΟΣ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2016

3.5 ΟΙ ΜΕΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΟΙ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΗΣ Α.Ε

Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας διαιρείται σε μετοχές και καταβάλλεται από τους μετόχους* της. Προκειμένου ένα πρόσωπο να γίνει μέτοχος της εταιρίας, πρέπει να συνεισφέρει στο κεφάλαιο ένα ποσό ίσο με το ελάχιστο χρηματικό ποσό μιας μετοχής. Κάθε μετοχή έχει την ίδια ονομαστική αξία, αποτελεί αξιόγραφο και απεικονίζει τη σχέση του μετόχου με την εταιρία. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει στην ιδιοκτησία του ο κάθε εταίρος προσδιορίζεται η συμμετοχή του στο κεφάλαιο και στις αποφάσεις τη Γενικής Συνέλευσης αλλά και στη διανομή των κερδών. Επομένως, η μετοχή αποτελεί έγγραφο τίτλο που αντιπροσωπεύει την εταιρική ιδιότητα και κατατάσσεται στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας.

Με βάση τα δικαιώματα που παρέχουν, οι μετοχές διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

Πρώτη κατηγορία είναι οι *κοινές μετοχές*¹⁴, οι οποίες παρέχουν δικαιώματα στους μέτοχους όπως τη δυνατότητα συμμετοχής στην αύξηση ή τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, τη δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων καθώς και στη διανομή κερδών.

Δεύτερη κατηγορία είναι οι *προνομιούχες μετοχές*¹⁵, οι οποίες δικαιούνται προνόμιο υπέρ μετοχών. Το προνόμιο αυτό συνίσταται στη μερική ή ολική απόληψη πρώτου μερίσματος, πριν από τις κοινές μετοχές, στις οποίες δε καταβλήθηκε μέρισμα εξαιτίας ζημιών ή καταβλήθηκε μέρισμα μικρότερο από εκείνο που προβλέπει ο νόμος. Οι προνομιούχες μετοχές μπορούν να εκδοθούν και χωρίς δικαίωμα ψήφου ή με δικαίωμα ψήφου, όμως η έκδοση μετοχών με πολλαπλό δικαίωμα ψήφου δεν επιτρέπεται. Σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού, τα προνόμια που παρέχουν οι προνομιούχες μετοχές και ο περιορισμός του δικαιώματος ψήφου μπορούν να μεταβάλλονται στο χρόνο. Τα προνόμια όμως μένουν σταθερά κατά το διάστημα της κάθε εταιρικής χρήσης.

Προκειμένου να πραγματοποιηθεί μετατροπή των προνομιούχων μετοχών «άνευ ψήφου» σε κοινές μετοχές απαιτείται απόφαση που λαμβάνεται από τη Γενική Συνέλευση με αυξημένη απαρτία όπως ορίζει η ισχύουσα νομοθεσία.

Τρίτη κατηγορία είναι οι *μετοχές επικαρπίας*, οι οποίες χρησιμοποιούνται όταν η εταιρία προβεί σε ενέργειες απόσβεσης του μετοχικού κεφαλαίου και τις χορηγεί στους εταίρους των οποίων το κεφάλαιο αποσβέστηκε. Αυτού του τύπου μετοχές δεν παρέχουν δικαιώματα συμμετοχής στη Γενική Συνέλευση αλλά ούτε στο προϊόν εκκαθάρισης της εταιρίας. Παρόλα αυτά, παρέχουν το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη που διανέμονται μετά το πρώτο μέρισμα.

3.6 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Η Ανώνυμη εταιρία έχει τη δικαιοδοσία να μεταβιβάσει ελεύθερα τις μετοχές της στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στους εργαζόμενους της. Απαιτείται η σύγκληση Γενικής Συνέλευσης για τη διάθεση των μετοχών, εφόσον υπάρχει αυξημένη απαρτία και με τη προϋπόθεση ότι το ποσό των μετοχών που μεταβιβάζεται να είναι μικρότερο από το 1/10 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Επίσης, είναι απαραίτητο να ορίζεται η τιμή απόκτησης των μετοχών καθώς και οι όροι διάθεσης τους. Οι μετοχές διατίθενται σε τιμή χαμηλότερη από την εσωτερική λογιστική τους αξία, διότι αποτελούν κίνητρο απόδοσης. Η διάθεση μετοχών¹⁶ στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό της εταιρείας, καθώς και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την έκδοση νέων μετοχών με κεφαλαιοποίηση μη διανεμηθέντων κέδρων ή διανεμηθέντων αποθεματικών ή διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο είτε με τη διάθεση ίδιων μετοχών που αποκτά για την υλοποίηση του σκοπού αυτού. Το δικαίωμα μεταβίβασης διαρκεί για περιορισμένο χρονικό διάστημα και σε περίπτωση μη ανταπόκρισης των μελών του Δ.Σ ή των εργαζομένων της εταιρίας τότε οι μετοχές αυτές διατίθενται προς πώληση στο ευρύ κοινό μέσα στο επόμενο δωδεκάμηνο έπειτα από τη λήξη του δικαιώματος προτίμησης στο προσωπικό και των μελών του Δ.Σ και, αν πάλι δεν διατεθούν, τότε θα ακυρωθούν.

3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ

Η μεταβίβαση μετοχών* υπόκειται σε φορολόγηση λόγω της υπεράξιας¹⁷ που αποκτά ο μεταβιβάζων. Ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογείται η υπεράξια εξαρτάται από τον αν οι μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή όχι. Εάν είναι οι μετοχές είναι στο χρηματιστήριο ο φορολογικός συντελεστής¹⁸ υπεράξιας ανέρχεται στο 0,5% (εφόσον ο κάτοχος κατέχει τουλάχιστον το 0,5% των μετοχών της Α.Ε). Στην αντίθετη περίπτωση, επιβάλλεται φόρος ανάλογα με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή. Ο φόρος υπεράξιας προσδιορίζεται και καταλογίζεται με την ετήσια δηλαδή του πωλητή. Τέλος, δεν υφίσταται φόρος υπεράξιας σε περίπτωση μεταβίβασης μετοχών λόγω κληρονομίας, δωρεάς ή γονικής παροχής.¹

16. Άρθρο 114 Ν. 4548/2018

17. Ως υπεράξια ορίζεται η διαφορά μεταξύ αξίας πώλησης και αξίας αγοράς αυτών

18. Ο φόρος υπεράξιας διαφέρει από το φόρο χρηματιστηριακών συναλλαγών ο οποίος ανέρχεται στο 0,2% πάνω στην αξία αγοράς κάθε μετοχής

19. Άρθρο 33 Ν. 4548/2018

20. Άρθρο 59 Ν. 4548/2018

*ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι.ΧΡΗΣΤΟΣ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2016

3.8 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΟΙ ΤΙΤΛΟΙ

Κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να εκδίδονται τα ακόλουθα είδη τίτλων: μετοχές, ομολογίες, τίτλους κτήσης μετοχών (warrants), ιδρυτικούς τίτλους, και άλλους τίτλους, οι οποίοι προβλέπονται από ειδικές διατάξεις¹⁹. Οι παραπάνω αναφερόμενοι τίτλοι μπορούν να εκδίδονται σε επιμέρους κατηγορίες, όπως ο νόμος ορίζει ή αποφασίζει το αρμόδιο για έκδοσή τους όργανο. Η εταιρεία μπορεί να εκδίδει τίτλους της ίδιας κατηγορίας σε διαδοχικές στο χρόνο σειρές. Οι τίτλοι εκδίδονται και μεταβιβάζονται μόνο με το σύνολο των δικαιωμάτων που περιλαμβάνουν και δεν επιτρέπεται η χωριστή διάθεση ορισμένων δικαιωμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι απαιτήσεις απόληψης κερδών, τόκων ή χρεολυσίων, καθώς και άλλα αυτοτελή περιουσιακά δικαιώματα που γεννώνται από τους τίτλους μεταβιβάζονται ελεύθερα, εφόσον το καταστατικό ή οι όροι έκδοσης των οικείων τίτλων δεν προβλέπουν κάτι διαφορετικό.

3.9 ΟΜΟΛΟΓΑ- ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Ένας από τους τρόπους χρηματοδότησης μιας ανώνυμης εταιρείας με ξένα κεφάλαια είναι η σύναψη ομολογιακού δανείου. Ομολογιακό είναι το δάνειο²⁰ που εκδίδεται από ανώνυμη εταιρεία (εκδότρια) και διαιρείται σε ομολογίες, οι οποίες αντιπροσωπεύουν απαίτηση ενός ή πολλών ομολογιούχων έναντι της εκδότριας κατά τους όρους του δανείου. Για την έκδοση ομολογιακού δανείου αποφασίζει το διοικητικό συμβούλιο, εκτός αν ο νόμος ή το καταστατικό ορίζουν διαφορετικά. Οι ομολογίες χωρίζονται στα ακόλουθα είδη: Ενσώματες ή άυλες, ονομαστικές ή ανώνυμες.

Οι ομολογίες που είναι μετατρέψιμες σε μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές ομολογίες. Στην περίπτωση ενσώματων ομολογιών δεν απαιτείται να αναγράφονται όλοι οι όροι των ομολογιών στους τίτλους, αλλά αρκεί να αναφέρονται η επωνυμία της εκδότριας, το ύψος του ομολογιακού δανείου, η ονομαστική αξία της ομολογίας, το επιτόκιο, η λήξη του ομολογιακού δανείου, οι τυχόν εξασφαλίσεις, η ημερομηνία του προγράμματος και, αν εκδίδονται περισσότερες σειρές ομολογιών με το ίδιο πρόγραμμα, η σειρά στην οποία ανήκουν οι ομολογίες που ενσωματώνονται στον τίτλο. Οι ομολογίες μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στους όρους του δανείου. Αν οι ομολογίες που αποκτώνται από την εκδότρια είναι μετατρέψιμες ή ανταλλάξιμες, ολικά ή μερικά, με μετοχές της εκδότριας, απαγορεύεται στην εκδότρια η άσκηση του δικαιώματος μετατροπής ή ανταλλαγής.

3.10 ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ ΚΑΙ ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ ΟΜΟΛΟΓΙΟΥΧΟΥ

Εκπρόσωπος των ομολογιούχων ορίζεται²¹ μόνο πιστωτικό ίδρυμα ή εταιρία συνδεδεμένη. Ο εκπρόσωπος²² εκπροσωπεί τους ομολογιούχους έναντι της εκδότριας και των τρίτων και ενεργεί για την προάσπιση των συμφερόντων των ομολογιούχων, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, τους όρους του δανείου και τις αποφάσεις της συνέλευσης των ομολογιούχων. Ο εκπρόσωπος εκδίδει τις πάσης φύσεως βεβαιώσεις και πιστοποιητικά, που αφορούν δικαιώματα και υποχρεώσεις από την έκδοση των τίτλων ομολογιών, καταθέτει, αμέσως με την είσπραξή τους, τα κεφάλαια που προορίζονται για την εξόφληση υποχρεώσεων από τα ομολογιακά δάνεια, υποχρεωτικά σε χωριστή έντοκη κατάθεση που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλα κράτη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Ο εκπρόσωπος ευθύνεται έναντι των ομολογιούχων για κάθε πταίσμα²³ και μπορεί να αντικατασταθεί²⁴ με απόφαση των ομολογιούχων, η οποία λαμβάνεται με την απαρτία και την πλειοψηφία που προβλέπονται στους όρους του δανείου¹.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ Α.Ε

4.1 ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Η ανώνυμη εταιρία διοικείται από το Διοικητικό Συμβούλιο²⁵. Η διοίκηση της εταιρείας περιλαμβάνει τη διαχείριση και τη δικαστική και εξώδικη εκπροσώπησή της. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου²⁶ εκλέγονται ή ορίζονται από τη γενική συνέλευση, αν δεν ορίζεται κάτι άλλο στον νόμο. Οι σύμβουλοι, μέτοχοι ή μη μέτοχοι, είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι και ελεύθερα ανακλητοί. Ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου ορίζεται από το

21. Άρθρο 64 Ν. 4548/2018

22. Άρθρο 65 Ν. 4548/2018

23. Άρθρο 66 Ν. 4548/2018

24. Άρθρο 67 Ν. 4548/2018

καταστατικό και αποτελείται τουλάχιστον από τρία μέλη και όχι περισσότερα των δεκαπέντε. Η μέγιστη διάρκεια θητείας²⁷ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ορίζεται στο καταστατικό, δεν μπορεί όμως να υπερβαίνει τα έξι έτη. Το διοικητικό συμβούλιο είναι αρμόδιο²⁸ να αποφασίζει για κάθε πράξη που αφορά τη διοίκηση της εταιρείας, τη διαχείριση της περιουσίας της και την εν γένει επιδίωξη του σκοπού της. Εφόσον δεν ορίζει διαφορετικά ο νόμος ή το καταστατικό, οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου λαμβάνονται έγκυρα με απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων και αντιπροσωπευόμενων μελών. Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι σε περίπτωση ισοψηφίας υπερισχύει η ψήφος του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου. Αποφάσεις που λήφθηκαν με τρόπο που δεν είναι σύμφωνος με το νόμο ή το καταστατικό είναι άκυρες, εκτός αν λήφθηκαν ομοφώνως από όλα τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, παρόντα ή νομίμως εκπροσωπούμενα²⁹.

4.2 ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ

Η γενική συνέλευση³⁰ των μετόχων είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας και δικαιούται να αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Οι αποφάσεις της δεσμεύουν και τους απόντες ή διαφωνούντες μετόχους. Αποκλειστική αρμοδιότητα της Γενικής Συνέλευσης αποτελούν τα εξής :

- Τροποποιήσεις του καταστατικού³¹.
- Εκλογή μελών του διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών
- Την έγκριση της συνολικής διαχείρισης και την απαλλαγή των ελεγκτών³².
- Έγκριση των ετήσιων και των τυχόν ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Διάθεση των ετήσιων κερδών.
- Την έγκριση παροχής αμοιβών ή προκαταβολής αμοιβών³³.
- Επί εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά εταιρειών, την έγκριση της πολιτικής αποδοχών και της έκθεσης αποδοχών³⁴.
- Συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή, αναβίωση, παράταση της διάρκειας ή λύση της εταιρείας
- Διορισμό εκκαθαριστών.

Στη γενική συνέλευση δικαιούται να συμμετάσχει³⁵ κάθε μέτοχος ο οποίος έχει και αποδεικνύει την ιδιότητα αυτή κατά την ημέρα διεξαγωγής της γενικής συνέλευσης. Στη γενική συνέλευση ο τρόπος ψηφοφορίας είναι φανερός και οι αποφάσεις³⁶ της γενικής συνέλευσης λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία των εκπροσωπούμενων σε αυτή ψήφων. Σε περίπτωση που δεν υπήρξε σύγκληση της γενικής συνέλευσης ή το περιεχόμενο της απόφασής

της είναι αντίθετο στο νόμο ή το καταστατικό, η απόφαση είναι άκυρη^{37.1}.

4.3 ΟΙ ΕΛΕΓΧΤΕΣ ΤΗΣ Α.Ε

Οι ελεγκτές της Ανώνυμης Εταιρίας εκλέγονται από τη Γ.Σ για ένα έτος με σκοπό να ελέγξουν τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας και το τρόπο διοίκησης της από Δ.Σ. Οι ελεγκτές δεν επιτρέπεται να είναι μέτοχοι της εταιρίας, εργαζόμενοι της, μέλη του Δ.Σ όπως επίσης και υπάλληλοι Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου. Σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα οι ελεγκτές υποχρεώνονται να ελέγξουν την ορθή τήρηση των λογιστικών προτύπων καθώς επίσης και τις αποφάσεις του Δ.Σ. Στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, οι ελεγκτές προβαίνουν σε έλεγχο ορθής διατύπωσης στοιχείων στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και υποβάλλουν μια έκθεση στη Γ.Σ με τις παρατηρήσεις που προέκυψαν από τον τελικό έλεγχο.

4.4 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο τρόπος διοίκησης της Ανώνυμης εταιρίας δεν προκαλεί ενδιαφέρον μόνο στους μετόχους της αλλά και τρίτα πρόσωπα όπως είναι οι εταιρικοί δανειστές. Ο νόμος έχει θεσπίσει δυο ειδών εξωτερικού ελέγχου :

- Τακτικός έλεγχος
- Έκτακτος έλεγχος

Ο τακτικός έλεγχος ασκείται ανάλογα με τα οικονομικά μεγέθη της εταιρίας από ορκωτούς και μη ορκωτούς ελεγκτές –λογιστές και αποτελεί κύρια προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από τη Γ.Σ. Πιο συγκεκριμένα, ο νόμος ορίζει τρία βασικά αριθμητικά κριτήρια που οφείλουν να τηρούν οι επιχειρήσεις: 1) σύνολο ισολογισμού 2.500.000€ , 2) καθαρός

25. Άρθρο 77 Ν. 4548/2018

26. Άρθρο 78 Ν. 4548/2018

27. Άρθρο 85 Ν. 4548/2018

28. Άρθρο 86 Ν. 4548/2018

29. Άρθρο 95 Ν. 4548/2018

30. Άρθρο 116 Ν. 4548/2018

31. Ως τροποποιήσεις θεωρούνται και οι αυξήσεις, τακτικές ή έκτακτες, και οι μειώσεις του κεφαλαίου.

32. Άρθρο 108 Ν. 4548/2018

33. Άρθρο 109 Ν. 4548/2018

34. Άρθρο 110&112 Ν. 4548/2018

35. Άρθρο 124 Ν. 4548/2018

36. Άρθρο 131 Ν. 4548/2018

37. Άρθρο 138 Ν. 4548/2018

ετήσιος κύκλος εργασιών 5.000.000€ και 3) μέσος όρος ατόμων προσωπικού πενήντα άτομα. Εάν, τα οικονομικά μεγέθη της εταιρίας υπερβαίνουν δυο από τα τρία προαναφερθέντα κριτήρια τότε οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ελέγχονται από έναν τουλάχιστον Ορκωτό – λογιστή του Σ.Ο.Ε.Λ³⁸.

Ειδικότερα, εταιρίες που το αρχικό τους κεφάλαιο είναι άνω των 3.000.000€ τότε οι οικονομικές καταστάσεις της πρώτης διαχειριστικής χρήσης περιόδου ελέγχονται από έναν Ορκωτό – λογιστή. Αντίθετα, εάν τα οικονομικά μεγέθη της εταιρίας δεν υπερβαίνουν δυο από τα τρία κριτήρια του νόμου και ο καθαρός κύκλος εργασιών δε ξεπερνά το ποσό των 1.000.000€ τότε η άσκηση του τακτικού ελέγχου πραγματοποιείται από δυο ελεγκτές ή από έναν Ορκωτό – λογιστή^{39, 1}.

Ο Έκτακτος έλεγχος της εταιρίας διαφέρει με τον τακτικό καθώς κύριο μέλημα του είναι η προστασία των συμφερόντων των μετόχων μειοψηφίας. Οι διαφορές⁴⁰ των δυο εξωτερικών ελέγχων θα αναλυθούν παρακάτω:

- Αρχικά, διαφέρουν ως προς το χρόνο διεξαγωγής τους, καθώς ο Τακτικός έλεγχος είναι μόνιμος και περιοδικός ενώ αντίθετα ο Έκτακτος πραγματοποιείται κατόπιν συνδρομής ορισμένων προϋποθέσεων.
- Δεύτερον, ως προς τους ελεγκτές τους, καθώς στον τακτικό ορίζονται από τη Γ.Σ ενώ στον έκτακτο από το δικαστήριο.
- Τρίτον, ως προς το αντικείμενο ελέγχου, καθώς ο τακτικός ελέγχει τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας ενώ ο έκτακτος εστιάζει σε συγκεκριμένες ενέργειες διαχείρισης.
- Τέλος, ως προς το σκοπό, καθώς στον έκτακτο έλεγχο αποσκοπεί στη προστασία των συμφερόντων των μετόχων μειοψηφίας.

Ο Έκτακτος έλεγχος αποφασίζεται από το Μονομελές Πρωτοδικείο της περιφέρειας που εντάσσεται η Ανώνυμη εταιρία και διατάσσεται σε περιπτώσεις που πιθανολογείται παραβίαση νόμου, του καταστατικού της εταιρίας ή παραβιάσεις στις αποφάσεις της Γ.Σ.

4.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποβλέπει κυρίως στην πρόληψη αποτροπής σφαλμάτων στην οργάνωση και διοίκηση της εταιρίας και έχει κατά

38. Σ.Ο.Ε.Λ: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

39. Άρθρο 36 Ν. 2190/1920

40. Ανώνυμη Εταιρία (Απλή & Εισηγμένη) Βελέντζας Ιωάννης Νομική Τράπεζα 2008 σελ.689-691

συνέπεια χαρακτήρα προληπτικό. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι προαιρετικός ή υποχρεωτικός. Ο προαιρετικός εσωτερικός έλεγχος ορίζεται από τη διοίκηση της ανώνυμης εταιρίας και αφορά την επαλήθευση και την διαχείριση των θεσμών της εταιρίας είτε εσωτερικά είτε και σε συνεργασία με τρίτους παράγοντες . Από την άλλη πλευρά, ο υποχρεωτικός εσωτερικός έλεγχος αφορά τις εταιρίες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης και κύρια αρμοδιότητα τους είναι η πειθαρχημένη εφαρμογή της εσωτερικής λειτουργίας της εταιρίας με βάση τους κανονισμούς , η παρακολούθηση του καταστατικού της ενημερώνοντας σε τριμηνιαία βάση εγγράφως το Διοικητικό Συμβούλιο για τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τους ελέγχους. Επιπλέον, συνεργάζονται με τις Εποπτικές Αρχές διευκολύνοντας με αυτό το τρόπο το έργο των αρχών ως προς τη παρακολούθηση για έλεγχο και εποπτεία της εταιρίας⁴¹.¹

4.6 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Τυχόν παραβάσεις μελών⁴² του Διοικητικού Συμβουλίου τιμωρούνται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή από 10.000 μέχρι 100.000 ευρώ το μέλος. Τέτοιες παραβάσεις μπορεί να είναι:

- η έγκριση ανακριβών ή παραπλανητικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων ,
- η διανομή κερδών ή άλλων ωφελημάτων σε μετόχους της εταιρείας ή τρίτο πρόσωπο, που δεν προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρείας,
- η χορήγηση προκαταβολής, δάνειου ή εγγύησης είτε επιβαρύνοντας την εταιρεία, με σκοπό να αποκτήσει τρίτος μετοχές αυτής, είτε επιβαρύνοντας θυγατρική της με σκοπό να αποκτήσει τρίτος μετοχές της μητρικής της

Επιπρόσθετα, ποινές ορίζονται και σε παραβάσεις των ελεγκτών⁴³ της ανώνυμης εταιρίας με φυλάκιση έως τρία έτη ή με χρηματική ποινή από 10.000 μέχρι 100.000 ευρώ ή και με τις δυο ποινές. Τέτοιες παραβάσεις μπορεί να είναι:

- Ο τακτικός ελεγκτής ανώνυμης εταιρείας, ο οποίος θεωρεί οικονομική κατάσταση αυτή που εν γνώσει του έχει καταρτισθεί κατά παράβαση των διατάξεων του νόμου ως προς το περιεχόμενό τους

⁴¹. Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιριών, Έκδοση Β', Πομόνης Νικόλαος, Εκ. Σταμούλης 2006, Σελ. 198-200

⁴². Άρθρο 177 Ν. 4548/2018

- Ο τακτικός ελεγκτής ανώνυμης εταιρείας ή ο διενεργών έκτακτο έλεγχο, ο οποίος παραβιάζει το καθήκον εχεμύθειας που έχει από το νόμο.

Επιπλέον, παραβάσεις σχετικές με την εύρυθμη λειτουργία⁴⁴ της εταιρείας τιμωρούνται με φυλάκιση έως τρία έτη ή χρηματική ποινή από 5.000 μέχρι 15.000 ευρώ. Τέτοιες παραβάσεις μπορεί να είναι :

- Μέλος του διοικητικού συμβουλίου το οποίο παραβιάζει την υποχρέωση πιστοποίησης καταβολής του κεφαλαίου μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το νόμο ή προβαίνει σε ψευδή πιστοποίηση της εν λόγω καταβολής,
- Μέλος του διοικητικού συμβουλίου που παραβιάζει την υποχρέωση αναπροσαρμογής του κεφαλαίου της εταιρείας,
- Μέλος του διοικητικού συμβουλίου που παραλείπει να συντάξει ή συντάσσει εκπρόθεσμα τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρείας

Τέλος, παραβάσεις σχετικές με τις συνελεύσεις μετόχων και ομολογιούχων⁴⁵ τιμωρούνται με χρηματική ποινή από 5.000 μέχρι 15.000 ευρώ. Τέτοιες παραβάσεις μπορεί να είναι :

- Όποιος παραλείπει να συγκαλέσει γενική συνέλευση των μετόχων ή ομολογιούχων ή να συμπεριλάβει ορισμένο θέμα στην ημερήσια διάταξη κατά παράβαση του παρόντος νόμου ή του προγράμματος έκδοσης ομολογιών.
- Όποιος εν γνώσει του μετέχει σε γενική συνέλευση μετόχων ή ομολογιούχων ή ψηφίζει χωρίς να έχει το δικαίωμα αυτό.
- Μέλος του διοικητικού συμβουλίου που παραβιάζει την υποχρέωση παροχής πληροφοριών σε μετόχους, η ποινική δίωξη ασκείται μόνο με έγκληση εκείνου που υπέβαλε το αίτημα παροχής πληροφοριών.¹

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Α.Ε

5.1 ΛΟΓΟΙ ΛΥΣΕΩΣ ΤΗΣ Α.Ε

Λόγοι που συμβάλουν στην απόφαση λύσεως⁴⁶ της εταιρείας είναι οι εξής:

^{43.} Άρθρο 178 Ν. 4548/2018

^{44.} Άρθρο 179 Ν. 4548/2018

^{45.} Άρθρο 180 Ν. 4548/2018

- Πρώτον, με την πάροδο του χρόνου διάρκειάς που ορίζει το καταστατικό της ,
- Δεύτερον, έπειτα από απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία,
- Τρίτον, με την κήρυξη της εταιρείας σε πτώχευση,
- Και τέλος, σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης πτώχευσης, λόγω ανεπάρκειας της περιουσίας του οφειλέτη για την κάλυψη των εξόδων της διαδικασίας.

Η εταιρία λύεται επίσης με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον⁴⁷ αν:

- κατά τη σύσταση της εταιρείας δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο, ολικά ή μερικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, και εξακολουθεί να είναι μη καταβεβλημένο κατά την υποβολή της αίτησης, ή
- η εταιρεία δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζεται κάθε φορά από το νόμο, ή
- η εταιρεία δεν έχει υποβάλλει προς καταχώριση χρηματοοικονομικές καταστάσεις δύο τουλάχιστον συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη γενική συνέλευση.

Το δικαστήριο, πριν εκδώσει την απόφασή του, παρέχει στην εταιρεία εύλογη προθεσμία για άρση των λόγων λύσης, η οποία μπορεί να διαρκεί από δύο έως τέσσερις μήνες. Η αίτηση για λύση της εταιρείας και η απόφαση που διατάσσει τη λύση της υποβάλλονται στη δημοσιότητα⁴⁸.

5.2 ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΕΣ

Με τη λύση της εταιρίας επέρχεται η εκκαθάριση⁴⁹ της ,με εξαίρεση τη περίπτωση πτώχευσης της. Έτσι, το διοικητικό συμβούλιο εκτελεί χρέη εκκαθαριστή, εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, μέχρι να διορισθεί εκκαθαριστής από τη γενική συνέλευση. Η γενική συνέλευση ή το δικαστήριο μπορεί να διορίσει εκκαθαριστή, ο διορισμός εκκαθαριστών συνεπάγεται αυτοδικαίως την παύση της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου. Αν όμως η παύση της εξουσίας του εκθέτει σε κίνδυνο τα συμφέροντα της εταιρείας, το διοικητικό συμβούλιο έχει υποχρέωση έναντι της εταιρείας να συνεχίσει τη διαχείριση, έως ότου ο εκκαθαριστής αναλάβει τα καθήκοντά του. Οι συζητήσεις και οι αποφάσεις των εκκαθαριστών καταχωρούνται περιληπτικά στο βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου. Τα μέλη του τελευταίου διοικητικού συμβουλίου οφείλουν να παρέχουν πληροφορίες και, αν τους ζητηθεί, εύλογη συνδρομή στον

εκκαθαριστή για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της εκκαθάρισης. Οφείλουν επίσης να του παραδώσουν κάθε περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας που τυχόν ευρίσκεται στην κατοχή τους.

5.3 ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ

Οι εκκαθαριστές οφείλουν, μόλις αναλάβουν τα καθήκοντά τους, να διενεργήσουν⁵⁰ απογραφή της εταιρικής περιουσίας και να δημοσιεύσουν ισολογισμό έναρξης εκκαθάρισης, υπό την έγκριση της γενικής συνέλευσης. Σε κάθε περίπτωση, η απογραφή θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέσα σε τρεις μήνες από την ανάληψη των καθηκόντων τους. Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές οφείλουν να περατώσουν χωρίς καθυστέρηση τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις της. Επίσης, μπορούν να εκποιήσουν τα ακίνητα της εταιρείας, την εταιρική επιχείρηση στο σύνολό της ή κλάδους αυτής ή μεμονωμένα πάγια στοιχεία της, αλλά μετά την πάροδο τριών μηνών από τη λύση της. Οι μέτοχοι της λυθείσας εταιρείας υποχρεούνται να καταβάλουν το κεφάλαιο που ανέλαβαν και δεν έχουν ακόμη καταβάλει για την εκπλήρωση των σκοπών της εκκαθάρισης. Κάθε έτος οι εκκαθαριστές συντάσσουν ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες υποβάλλονται στη γενική συνέλευση των μετόχων με έκθεση των αιτίων, τα οποία παρεμπόδισαν το τέλος της εκκαθάρισης. Η γενική συνέλευση αποφασίζει περί της έγκρισης του συνολικού έργου των εκκαθαριστών και περί της απαλλαγής των ελεγκτών. Με βάση τις εγκεκριμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πέρατος της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές διανέμουν το προϊόν της εκκαθάρισης στους μετόχους, σύμφωνα με τα δικαιώματα αυτών.

5.4 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ Α.Ε

Με το πέρας της εκκαθάρισης, ο εκκαθαριστής μεριμνά για τη διαγραφή της εταιρείας από το Γ.Ε.ΜΗ⁵¹. Τη διαγραφή⁵² μπορούν να ζητήσουν και άλλα πρόσωπα που έχουν έννομο συμφέρον. Η εκκαθάριση τεκμαίρεται ότι περατώθηκε, αν παρέλθουν πέντε έτη από την έναρξή της. Τα βιβλία και τα έγγραφα της εταιρείας φυλάσσονται για δέκα έτη από τον τελευταίο διατελέσαντα εκκαθαριστή ή πρόσωπο που θα ορίσει το δικαστήριο δικάζοντας με τη διαδικασία της εκούσιας διαδικασίας, με την επιφύλαξη ειδικών φορολογικών ή λογιστικών διατάξεων. Τα έγχαρτα στοιχεία των ανωνύμων εταιρειών τηρούνται από το Γ.Ε.ΜΗ. για διάστημα είκοσι ετών από την υποβολή τους σ' αυτό και για διάστημα

δεκαπέντε ετών από τη διαγραφή της εταιρείας. Λαμβάνεται υπόψη η προθεσμία που λήγει πρώτη.

5.6 ΑΝΑΒΙΩΣΗ ΤΗΣ ΛΥΘΕΙΣΑΣ Α.Ε

Σε περίπτωση που η εταιρεία λύθηκε λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειάς της ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης, η εταιρεία αναβιώνει⁵³ με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία. Με την απόφαση αυτή η εταιρεία μπορεί να αναβιώσει και ως εταιρεία άλλης μορφής, εφόσον τηρηθούν οι σχετικές προϋποθέσεις για τη σύσταση της τελευταίας. Η αναβίωση αποφασίζεται όταν τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας δεν είναι κατώτερα του ελάχιστου κεφαλαίου που προβλέπεται για τις ανώνυμες εταιρείες.¹

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ Α.Ε

6.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ Α.Ε

Η Ανώνυμη εταιρία με την απόκτηση της νομικής της προσωπικότητας και τη λήψη φορολογικού μητρώου από την Αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ) και έπειτα από την έναρξη των εργασιών της, εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων, τα οποία υποχρεούται να τηρεί σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα. Τα λογιστικά αρχεία τα οποία φυλάσσει και τηρεί η εταιρία σε ηλεκτρονική μορφή είναι μέσα που καταχωρούνται ηλεκτρονικά λογιστικά γεγονότα όπως αυτά απεικονίζονται στα παραστατικά με σκοπό την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στα λογιστικά αρχεία⁵⁴, λοιπόν, καταχωρούνται συναλλαγές που διαμορφώνουν τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία, τις

46. Άρθρο 164 Ν. 4548/2018

47. Άρθρο 165 Ν. 4548/2018

48. Όπως ορίζει το Άρθρο 13 Ν. 4548/2018

49. Άρθρο 167 Ν. 4548/2018

50. Άρθρο 168 Ν. 4548/2018

51. Το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) είναι: α) το Εθνικό Μητρώο εμπορικής δημοσιότητας, στο οποίο πραγματοποιείται η δημοσιότητα πράξεων, στοιχείων ή και δηλώσεων των υπόχρεων προσώπων, και β) το ελληνικό ηλεκτρονικό εθνικό δελτίο δημοσιότητας

52. Άρθρο 170 Ν. 4548/2018

53. Άρθρο 171 Ν. 4548/2018

απαιτήσεις , τις υποχρεώσεις και τη καθαρή θέση της οντότητας. Επίσης , η οντότητα τηρεί αρχεία στα οποία καταγράφονται στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων .

Τα λογιστικά αρχεία που πρέπει να τηρεί και να φυλάσσει η ανώνυμη εταιρία είναι τα εξής:

- *Αρχείο καταχώρησης συναλλαγών και γεγονότων*, δηλαδή το ημερολόγιο , στο οποίο καταχωρούνται λογιστικές εγγραφές που αφορούν οικονομικά γεγονότα με βάση τα παραστατικά τα οποία εκδίδει και λαμβάνει η οντότητα.
- *Αρχείο μεταβολών τηρούμενων λογαριασμών*, δηλαδή το αναλυτικό καθολικό , στο οποίο παρακολουθούνται αναλυτικά οι κινήσεις κάθε λογαριασμού , οι οποίες είτε αυξάνουν είτε μειώνουν το λογαριασμό , καθώς επίσης και τα προοδευτικά σύνολα των χρεώσεων ή πιστώσεων αλλά και τα υπόλοιπα τους.
- *Σύστημα συγκέντρωσης τηρούμενων λογαριασμών* , δηλαδή το ισοζύγιο, στο οποίο γίνεται η συγκέντρωση ανά λογαριασμό των αθροισμάτων χρεώσεων και πιστώσεων καθώς και τα υπόλοιπα τους σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
- *Αρχείο ενσώματων και αυλών περιουσιακών στοιχείων*, δηλαδή το μητρώο παγίων, στο οποίο πραγματοποιείται η παρακολούθηση και η καταχώρηση του κόστους κτήσης, των προσθηκών, των διαγράφων, της αναπροσαρμογής , της απομείωσης και της απόσβεσης κάθε περιουσιακού στοιχείου αναλυτικά.
- *Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων*, στο οποίο καταχωρούνται τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογράφης , κατά είδος και ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο, η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους , τεκμηριωμένες.
- *Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους , τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους*, στο οποίο γίνεται καταχώρηση κατά τίτλο των στοιχείων με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.
- *Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων*, στο οποίο καταχωρούνται αναλυτικά οι υποχρεώσεις με προσδιορισμό των υπολοίπων.

Η ανώνυμη εταιρία πέρα από τα παραπάνω λογιστικά αρχεία που υποχρεούται να τηρεί , εφόσον ακολουθεί το διπλογραφικό σύστημα, θα πρέπει να τηρεί κι τα ακόλουθα βιβλία τα οποία αφορούν τις αποφάσεις που λαμβάνονται σχετικά με τη διοίκηση καθώς και την επίτευξη των στόχων της εταιρίας.

Πιο αναλυτικά:

- Βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων, στο οποίο γίνεται η καταχώρηση των αποφάσεων που έχουν ληφθεί στη Γενική Συνέλευση, οι μέτοχοι που συμμετείχαν καθώς και το κεφάλαιο που αντιπροσωπεύουν.
- Βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου, στο οποίο γίνεται η καταχώρηση των αποφάσεων που λαμβάνονται στο Διοικητικό Συμβούλιο.
- Βιβλίο Μετόχων, στο οποίο γίνεται η καταχώρηση των πλήρη στοιχείων των μετόχων που διαθέτουν μόνο ονομαστικές μετοχές.
- Βιβλίο Μετοχών, στο οποίο γίνεται η καταχώρηση κατά αριθμητική σειρά και σειρά έκδοσης των τίτλων των μετοχών που έχουν εκδοθεί.

Μετά τη λήξη της διαχειριστής περιόδου και ανάλογα σε ποια οντότητα⁵⁵ η ανώνυμη εταιρία κατατάσσεται, απαιτείται η σύνταξη μέρους ή του συνόλου των παρακάτω χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁵⁶:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Χρηματοροών
- Προσάρτημα (Σημειώσεις) ¹

Ο σκοπός των παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι να παρουσιάζουν την σαφή εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της οντότητας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου όπως επίσης και τα αποτελέσματα που επιτευχθήκαν κατά τη διάρκεια αυτής. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από την εταιρία στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου το οποίο συμπίπτει συνήθως με το τέλος του ημερολογιακού έτους⁵⁷. Κατ' εξαίρεση η πρώτη διαχειριστική περίοδος ξεκινά την έναρξη της εταιρίας και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου ή 30^η Ιουνίου. Οι διαχειριστικές περίοδοι έχουν διάρκεια δώδεκα μήνες, εκτός από τη πρώτη και τελευταία ου δύναται να έχουν μικρότερη.

Η ανώνυμη εταιρία προβαίνει στην αποτίμηση των περιουσιακών της στοιχείων και συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της ομοιογένειας των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση των στοιχείων τους. Στη περίπτωση, που απαιτείται διαφοροποίηση στη μέθοδο αποτίμησης ή στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω εξωγενή στοιχείων, οφείλεται να υπάρχει αναφορά στο προσάρτημα (σημειώσεις). Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις

54. Άρθρο 3 Ν. 4308/2014

55. Όπως προβλέπει ο νόμος 4308/2014, που κατατάσσεται η Α.Ε

56. Άρθρο 16 Ν. 4308/2014

διατυπώνονται ενιαία και δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της εταιρίας, καταχωρούνται στο Γ.Ε.ΜΗ και αναρτώνται στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ) τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε. Σε περίπτωση, που η εταιρία ελέγχεται από ορκωτό λογιστή τότε είναι αναγκαίο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις να υπάρχει έκθεση ελέγχου από τον νόμιμο ελεγκτή της. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θεωρούνται έγκυρες, εφόσον φέρουν τις υπογραφές τουλάχιστον ενός μέλους του Δ.Σ, του διευθύνοντα συμβούλου καθώς και του υπεύθυνου λογιστή που προέβη στη σύνταξη τους.

Τέλος, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με την Έκθεση Ελέγχου του ελεγκτή και την έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου υποβάλλονται στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων η οποία αποφασίζει για την έγκριση των εκθέσεων και την απαλλαγή ή μη των ελεγκτών και του Δ.Σ από ευθύνες για τις ενέργειες της περιόδου που καλύπτουν.¹

57. Μεγάλος αριθμός εταιριών «κλείνει» τη διαχειριστική περίοδο την 30^η Ιουνίου κάθε έτους.

6.2 ΚΑΛΥΨΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Η Ανώνυμη Εταιρία περιγράφει το τρόπο κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου της στο καταστατικό της προβαίνει στην απεικόνιση του μέσω των λογιστικών αρχείων της. Οι λογιστικές εγγραφές πραγματοποιούνται ανάλογα με το τρόπο κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου που μπορεί να διενεργηθεί είτε με εισφορά σε είδος είτε με μετρητά. Ο πιο διαδεδομένος τρόπος κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου είναι η εισφορά μετρητών, όπου η καταβολή γίνεται σε λογαριασμό όψεως κι τηρείται στο όνομα της οντότητας. Στην αντίθετη περίπτωση, απαιτείται αποτίμηση των εισφερόμενων στοιχείων είτε από ελεγκτική εταιρία είτε από δυο ορκωτούς λογιστές.

Οι λογιστικές εγγραφές σύστασης αποτελούν το πρώτο λογιστικό γεγονός της εταιρίας, όπου εμφανίζονται λογιστικά τα χρηματοοικονομικά συμβάντα της κάλυψης και καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου της. Οι κυριότεροι λογαριασμοί* που χρησιμοποιούνται κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρίας είναι οι εξής :

- **40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών:** Ο λογαριασμός απεικονίζει το κεφάλαιο των κοινών μετοχών και δημιουργείται στην έναρξη της εταιρίας, σύμφωνα με το καταστατικό της. Ο λογαριασμός αυτός είναι κατηγορίας Καθαρής Θέσης και έχει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο.
- **40.01 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών:** Ο λογαριασμός απεικονίζει το κεφάλαιο των προνομιούχων μετοχών και δημιουργείται στην έναρξη της εταιρίας όπως αναγράφεται στο καταστατικό της. Επίσης, είναι, λογαριασμός καθαρής θέσης και έχει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο.
- **40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών:** Ο λογαριασμός δημιουργείται κατά τη σύσταση της εταιρίας ή την αύξηση του κεφαλαίου της και απεικονίζει το κεφάλαιο που οφείλουν οι μέτοχοι κοινών μετοχών να καταβάλλουν στην οντότητα, με τρόπο που αναγράφει το καταστατικό της. Έπειτα, από τη καταβολή του συνόλου του οφειλόμενου μετοχικού κεφαλαίου ο λογαριασμός χρεώνεται οπότε «κλείνει». Έτσι, πιστώνεται ο λογαριασμός «40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών».
- **40.03 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών:** Ο λογαριασμός δημιουργείται κατά τη σύσταση της εταιρίας ή την αύξηση του κεφαλαίου της και απεικονίζει το

κεφάλαιο που οφείλουν οι μέτοχοι προνομιούχων μετοχών να καταβάλλουν στην οντότητα, με τρόπο που αναγράφει το καταστατικό της. Έπειτα, από τη καταβολή του συνόλου του οφειλόμενου μετοχικού κεφαλαίου ο λογαριασμός χρεώνεται οπότε «κλείνει». Έτσι, πιστώνεται ο λογαριασμός «40.01 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών».

- **41.00 Καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο :** Ο λογαριασμός απεικονίζει την υπέρ το άρτιο εισφορά των μετοχών στο κεφάλαιο και δημιουργείται κατά την έναρξη ή αύξηση του κεφαλαίου της εταιρίας, σύμφωνα με το καταστατικό της. Ο λογαριασμός είναι καθαρής θέσης και έχει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο.
- **33.03 Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου:** Ο λογαριασμός απεικονίζει την απαίτηση για κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας. Ο λογαριασμός, λοιπόν, δείχνει την απαίτηση που έχει η εταιρία από κάθε μέτοχο για την εισφορά αυτού του μετοχικού κεφαλαίου και χρεώνεται με ποσά που αναφέρονται στο καταστατικό της. Ο λογαριασμός «κλείνει» μεταφερόμενος στον «33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση»
- **33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση :** Ο λογαριασμός απεικονίζει τις εισφορές των μετόχων για κάλυψή τόσο του μετοχικού κεφαλαίου όσο και της υπέρ το άρτιο διαφοράς και περιγράφει την απαίτηση της εταιρίας έναντι των μετόχων. Ο λογαριασμός «κλείνει» όταν οι μέτοχοι έχουν καταβάλει ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο που αντιστοιχεί στον καθένα.
- **18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο μακροπρόθεσμη απαίτηση:** Ο λογαριασμός απεικονίζει την απαίτηση που έχει η εταιρία έναντι των μετόχων σε περίπτωση τμηματικής καταβολής του κεφαλαίου κι αφορά το τμήμα του κεφαλαίου που γίνεται μακροπρόθεσμα απαιτητό⁵⁸. Ο λογαριασμός «κλείνει» όταν η απαίτηση προς τους μετόχους μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη⁵⁹ και μεταφέρεται στον λογαριασμό «33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση»¹

58. Μακροπρόθεσμα απαιτητό: δηλαδή μετά τη πάροδο της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από τη περίοδο έναρξης της εταιρίας.

59. Η οφειλή πρέπει να καταβληθεί την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

*ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι.ΧΡΗΣΤΟΣ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2016

Εφαρμοσμένο Παράδειγμα : Έστω ότι ιδρύεται η Α.Ε με μετοχικό κεφάλαιο 200.000€, το οποίο αποτελείται από 100.000 κοινές μετοχές των 2€ ανά μετοχή. Οι Α,Β και Γ είναι ιδρυτικά μέλη της Α.Ε που κατέχουν αντίστοιχα το 45% , 35% και 20% του μετοχικού κεφαλαίου. Το κεφάλαιο που θα καταβληθεί στους μετόχους με μετρητά, και οι ημερολογιακές εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν αναλύονται παρακάτω:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Μέτοχοι – λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.01 Μέτοχος Α	90.000	
33.03.02 Μέτοχος Β	70.000	
33.03.03 Μέτοχος Γ	40.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		
40.02.00 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		200.000
<i>Κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου βάσει καταστατικού</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Μέτοχοι – λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.04.01 Μέτοχος Α	90.000	
33.04.02 Μέτοχος Β	70.000	
33.04.03 Μέτοχος Γ	40.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03.01 Μέτοχος Α		90.000
33.03.02 Μέτοχος Β		70.000
33.03.03 Μέτοχος Γ		40.000
<i>Μεταφορά από 33.03 σε 33.04 για καταβολή κεφαλαίου από μετόχους</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	90.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α		90.000
<i>Καταβολή μετοχικού κεφαλαίου μέτοχος Α</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	70.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.02 Μέτοχος Β		70.000
<i>Καταβολή μετοχικού κεφαλαίου μέτοχος Β</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	40.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.03 Μέτοχος Γ		40.000
<i>Καταβολή μετοχικού κεφαλαίου μέτοχος Γ</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		
40.02.00 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	200.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		
40.00.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		20000
<i>Μεταφορά του οφειλόμενου σε καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο</i>		

Όπως έχει αναφερθεί κι στο κεφάλαιο 2.1 της παρούσης εργασίας, το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να καταβληθεί είτε εξ ολόκληρου όπως στο παραπάνω παράδειγμα είτε τμηματικά. Κατά την ίδρυση της εταιρίας, που η καταβολή γίνεται τμηματικά, θα πρέπει να περιγράφεται αναλυτικά στο καταστατικό τόσο για τα ποσά, όσο και για το χρόνο καταβολής τους ο οποίος δε μπορεί να υπερβεί τα δέκα χρόνια.

Παράδειγμα τμηματικής καταβολής κεφαλαίου: Έστω ότι ιδρύεται η Α.Ε με ιδρυτικά μέλη το μέτοχο Α με ποσοστό 70% και μέτοχο Β με ποσοστό 30%. Το μετοχικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 200.000€ και αποτελείται από 50.000 κοινές μετοχές των 4€ ανά μετοχή. Επίσης, ο μέτοχος Α εισφέρει εκτός από μετρητά και ένα μηχάνημα το οποίο οι ορκωτοί λογιστές εκτίμησαν σε 50.000€. Κατά τη σύσταση, ο μέτοχος Α εισφέρει το μηχάνημα και μετρητά 30.000€ και ο μέτοχος Β 40.000€. Το υπόλοιπο που αναλογεί στο κάθε μέτοχο θα καταβληθεί σε δυο ισόποσες ετήσιες δόσεις, την επόμενη και μεθεπόμενη χρονιά.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν αναλύονται παρακάτω:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03 Μέτοχοι – λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.01 Μέτοχος Α	140.000	
33.03.02 Μέτοχος Β	60.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		
40.02.00 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		200.000
<i>Κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου βάσει καταστατικού</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Μέτοχοι – λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.04.01 Μέτοχος Α	140.000	
33.04.02 Μέτοχος Β	60.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03.01 Μέτοχος Α		140.000
33.03.02 Μέτοχος Β		60.000
<i>Μεταφορά από 33.03 σε 33.04 για καταβολή κεφαλαίου από μετόχους</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		
12.00 Μηχανήματα		
12.00.00 Μηχάνημα Α	50.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α		50.000
<i>Εισφορά μηχανήματος ως άρθ.. καταστατικού</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	30.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α		30.000
<i>Εισφορά μετρητών κατά την ίδρυση άρθ. Καταστατικού, μέτοχος Α</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	40.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.02 Μέτοχος Β		40.000
<i>Είσπραξη μετρητών , μέτοχος Β</i>		

Στο τέλος της χρήσης , τα ποσά που θα καταβληθούν μετά το τέλος της επομένης χρήσης , θα μεταφερθούν στο λογαριασμό « 18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο μακροπρόθεσμη απαίτηση»

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
18 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΜΗ		
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο μακροπρόθεσμη απαίτηση		
18.12.01 Μέτοχος Α	30.000	
18.12.02 Μέτοχος Β	10.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α		30.000
33.04.02 Μέτοχος Β		10.000
<i>Μεταφορά οφειλόμενου κεφαλαίου σε μακροπρόθεσμες απαιτήσεις από μετόχους</i>		

Κατά τη καταβολή της δόσης το επόμενο έτος έχουμε:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	40.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α		30.000
33.04.02 Μέτοχος Β		10.000
<i>Καταβολή μετρητών από μέτοχο Α και Β</i>		

Στο τέλος της χρήσης οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις θα καταστούν βραχυπρόθεσμες με την παρακάτω εγγραφή:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α	30.000	
33.04.02 Μέτοχος Β	10.000	
18 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο μακροπρόθεσμη απαίτηση		
18.12.01 Μέτοχος Α		30.000
18.12.02 Μέτοχος Β		10.000
<i>Μεταφορά μακροπρόθεσμων απαιτήσεων από μετόχους σε βραχυπρόθεσμες</i>		

Κατά την εξόφληση του κεφαλαίου θα έχουμε :

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		
38.00.00 Ταμείο	40.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο βραχυπρόθεσμη απαίτηση		
33.04.01 Μέτοχος Α		30.000
33.04.02 Μέτοχος Β		10.000
<i>Καταβολή μετρητών ως άρθ.καταστατικού από μέτοχο Α και Β</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		
40.02.00 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	200.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		
40.00.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		200.000
<i>Μεταφορά του οφειλόμενου σε καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο</i>		

6.3 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Τα αποθεματικά της ανώνυμης εταιρίας προέρχονται από συσσωρευμένα κέρδη της οντότητας , μέρος των οποίων δεν έχουν διανεμηθεί στους μετόχους ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο της εταιρίας. Παρόλα αυτά , τα αποθεματικά αυξάνουν τη καθαρή θέση της εταιρίας , τα οποία εδραιώνουν τη διαχείριση των κεφαλαίων των μετόχων και συγκροτούν την εταιρία⁶⁰. Επομένως, τα αποθεματικά εκπροσωπούν τα ποσά των κερδών της επιχείρησης, τα οποία είτε με βάση το νόμο ή το καταστατικό της εταιρίας , είτε με απόφαση της Γ.Σ, δεν διανέμονται στους μετόχους αλλά παραμένουν στην εταιρία προκειμένου να αντιμετωπιστούν τυχόν μελλοντικές ζημιές καθώς και στη δημιουργία κεφαλαίου για επενδύσεις. Τα αποθεματικά διακρίνονται σε:

- **Τακτικό:** Ονομάζεται το αποθεματικό που υποχρεούνται οι ανώνυμες εταιρίες να σχηματίζουν παρακρατώντας αυτό από τα καθαρά κέρδη, με σκοπό να ανταπεξέλθουν σε μελλοντικές ζημιές.
- **Καταστατικό:** Ονομάζεται το αποθεματικό που σχηματίζεται βάσει καταστατικών διατάξεων και πραγματοποιείται αφού πρώτα εξαντληθεί η υποχρέωση για τακτικό αποθεματικό και διανομή πρώτου μερίσματος.
- **Ειδικό ή έκτακτο :** Ονομάζεται αυτό που σχηματίζεται μετά από απόφαση της Γ.Σ και αποβλέπει στη δημιουργία κεφαλαίου για επενδυτικούς σκοπούς.
- **Αφορολόγητο :** Ονομάζεται αυτό που σχηματίζεται βάσει ειδικών διατάξεων νόμων που αποβλέπουν στη δημιουργία κεφαλαίου για επενδυτικούς σκοπούς.

Η δημιουργία αποθεματικών αποσκοπεί στην:

- Αύξηση της καθαρής θέσης της εταιρίας, με σκοπό τη χρηματοδότηση της εταιρίας εσωτερικά μειώνοντας τους κινδύνους εξάρτησης από ξένα κεφάλαια αλλά και την αύξηση της οικονομικής της επιφάνειας.
- Διαφύλαξη της ακεραιότητας του κεφαλαίου, με δεδομένο ότι οι μέτοχοι φέρουν ευθύνη μέχρι το ποσό της εισφοράς τους σε τρίτους. Μια υψηλή καθαρή θέση αποτελεί διασφάλιση για χρέη της εταιρίας έναντι σε τρίτους.
- Πραγματοποίηση επενδύσεων, με δεδομένο ότι ο νόμος δίνει τη δυνατότητα στην εταιρία να σχηματίζει το αφορολόγητο αποθεματικό, προκειμένου να πραγματοποιεί επενδύσεις πάγιου εξοπλισμού.
- Άσκηση πολιτικής μερίσματος, προκειμένου να εξασφαλιστεί για την εταιρία ένα σταθερό μέρισμα, έχοντας κατά τις διαχειριστικές χρήσεις που προκύπτουν υψηλά κέρδη να σχηματίσει ειδικά αποθεματικά διανέμοντας στους μετόχους μικρότερο μέρισμα. Τα συγκεκριμένα αποθεματικά χρησιμοποιούνται για συμπληρωματικό μέρισμα, όταν προκύπτει μικρό μέρισμα στις επόμενες χρήσεις ή για να δοθεί μέρισμα στις επόμενες ζημιογόνες χρήσεις.

Τέλος, εκτός από το τακτικό αποθεματικό, τα υπόλοιπα είδη όταν παύσει ο χρόνος ύπαρξης τους ή όταν αυτό επιβληθεί από τη νομοθεσία κεφαλαιοποιούνται ή διανέμονται. Τα αποθεματικά κατά τη διάρκεια διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους φορολογούνται σύμφωνα με τη ισχύουσα νομοθεσία.

Οι κυριότεροι λογαριασμοί* που χρησιμοποιείται για το λογιστικό χειρισμό των αποθεματικών είναι:

- **41.02 Τακτικό αποθεματικό:** Ο λογαριασμός πιστώνεται με ποσοστό 5% από τα καθαρά κέρδη μέχρι να φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.
- **41.03 Αποθεματικό καταστατικού :** Ο λογαριασμός πιστώνεται με ένα μέρος κερδών που προκύπτουν έπειτα από την αφαίρεση φορολογίας εισοδήματος, του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος, σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρίας.
- **41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων :** Ο λογαριασμός πιστώνεται με μέρος κερδών που σχηματίζονται για τη δημιουργία επενδύσεων.

- **41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο:** Ο λογαριασμός πιστώνεται με την υπέρ το άρτιο αξία του κεφαλαίου της εταιρίας.
- **88.99 Φορολογικό κέρδος περιόδου μετά το φόρο εισοδήματος :** Ο λογαριασμός αφορά τη διανομή κερδών χρήσης. Σε περίπτωση δημιουργίας αποθεματικών τότε χρεώνεται σε πίστωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «41 Αποθεματικά- Διαφορές εύλογης αξίας».
- **88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση :** Ο λογαριασμός αφορά τη διανομή αποθεματικών και πιστώνεται σε χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «41 Αποθεματικά- Διαφορές εύλογης αξίας».

Πρακτική εφαρμογή για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού:

Παρακάτω θα εφαρμοστεί ένα παράδειγμα σχηματισμού τακτικού αποθεματικού από τα καθαρά κέρδη Ανώνυμης εταιρίας , θα υπολογιστεί το ποσό του αποθεματικού και θα ακολουθήσει και ο λογιστικός χειρισμός αυτής της πράξης.

Η «ΔΕΛΤΑ Α.Ε» πραγματοποίησε διαχειριστική περίοδο 1/1/2020 – 31/12/2020 , καθαρά κέρδη ισολογισμού 30.000€. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 20% ενώ ο συντελεστής κράτησης για τακτικό αποθεματικό είναι 5%.

Αρχικά, θα προσδιορίσουμε το φόρο εισοδήματος επί των καθαρών κερδών και στη συνέχεια θα ακολουθήσει ο σχηματισμός του αποθεματικού ως εξής :

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	30.000
Μείον	
Αναλογών Φόρος Εισοδήματος (30.000 * 20%)	6.000
Υπόλοιπο Κερδών επί του οποίου θα υπολογιστεί το Τακτικό Αποθεματικό	24.000

Επομένως, το Τακτικό Αποθεματικό θα είναι : $24.000 * 5\% = 1.200$

Ο λογιστικός χειρισμός της ανωτέρω κράτησης για τακτικό αποθεματικό από τα καθαρά κέρδη της εταιρίας είναι ο παρακάτω:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00 Κέρδη χρήσης	1.200	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		
41.02 Τακτικό Αποθεματικό		
41.02.00 Τακτικό Αποθεματικό		1.200
<i>Κράτηση για το σχηματισμό του αποθεματικού</i>		

6.4 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Τα οικονομικά αποτελέσματα της Ανώνυμης εταιρίας παρουσιάζουν διαφορές από διαχειριστική περίοδο σε διαχειριστική περίοδο, με την έννοια εμφάνισης κερδών στη μια χρήση και ζημιών στην επόμενη. Στη περίπτωση εμφάνισης κερδών τη διαχειριστική περίοδο, το κέρδος υπόκειται σε διάθεση⁶⁰, σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις και του καταστατικού της οντότητας. Όσον αφορά ,το τρόπο που πραγματοποιείται ο υπολογισμός του κέρδους, οι φορολογικές διατάξεις παρέχουν όλες τις ενέργειες που απαιτούνται προκειμένου να εξευρεθεί το φορολογητέο αποτέλεσμα. Αντίθετα στη περίπτωση ζημίας , δε προκαλεί επιβάρυνση στους μετόχους της επιχείρησης καθώς επιβαρύνει την ίδια την εταιρία , μειώνοντας τη καθαρή θέση της με σκοπό την απόσβεση της μελλοντικά από είτε από κέρδη είτε από το τακτικό αποθεματικό ή ακόμα και με τη μείωση μετοχικού κεφαλαίου⁶¹. Το Οικονομικό Αποτέλεσμα της εταιρίας, προσδιορίζεται από τις διατάξεις του λογιστικού δικαίου και ειδικά για την Ανώνυμη Εταιρία, από τις διατάξεις του Νόμου 4548/2018. Σημαντικοί λογαριασμοί περί Ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αποτελούν «Αποτελέσματα Χρήσης» και «Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων».¹

⁶⁰. Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιριών Έκδοση β', Πομόνης Ν. Εκδόσεις Σταμούλη 2006, Σελ.237

⁶¹. Άρθρο 160 Ν. 4548/2018

*ΝΕΓΚΑΚΗΣ Ι.ΧΡΗΣΤΟΣ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2016

Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσης» λογιστικά απεικονίζεται μέσω του λογαριασμού «86. Αποτελέσματα Χρήσης» όπου καταγράφεται το καθαρό κέρδος της εταιρίας που προκύπτει στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Λογιστικά, η διάθεση των κερδών της Ανώνυμης Εταιρίας γίνεται μέσω του λογαριασμού « 88 Αποτελέσματα προς Διάθεση » στον οποίο προηγούμενα έχει μεταφερθεί το καθαρό κέρδος χρήσεως από το λογαριασμό «86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης» . Προκειμένου να αναπτυχθεί λογιστικά η μεθοδολογία της διανομής των καθαρών κερδών και των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα παρατίθεται μία πρακτική εφαρμογή λογιστικής απεικόνισης της διάθεσης κερδών.

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

Έστω η Ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «ΒΗΤΑ Α.Ε.» με Μετοχικό Κεφάλαιο ύψους 150.000€ παρουσιάζει στο τέλος της χρήσεως 2019 τους παρακάτω λογαριασμούς Καθαρής θέσης με τα αντίστοιχα υπόλοιπα :

ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΟΣΑ
40.00 Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο Κοινών μετοχών	30.000€
40.02 Οφειλόμενο Μετοχικό Κεφάλαιο Κοινών Μετοχών	100.000€
41.02 Τακτικό Αποθεματικό	8.000€
42.00 Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	480€
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων	3.800€

Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας διαμορφώθηκαν στα 30.000€, οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου στα 1.900€ και η κράτηση για σχηματισμό Εκτάκτου Αποθεματικού στα 3.600€ .

Αρχικά, υπολογίζονται κατά σειρά τα ποσά προς διάθεση ως ακολούθως :

Καθαρά Κέρδη χρήσης	30.000
Πλέον	
Υπόλοιπο Κερδών προηγούμενης χρήσης	480
Σύνολο	<u>30.480</u>
Μείον	
Καλυπτόμενες Ζημίες	3.800
Υπόλοιπο Κερδών	26.680

Φόρος Εισοδήματος και προκαταβολή φόρου

Καθαρά Κέρδη Χρήσης	30.000
Μείον	
Καλυπτόμενες Ζημίες	<u>3.800</u>
Φορολογητέα Κέρδη	33.800
Συντελεστής Φορολογίας (24%)	
Φόρος Εισοδήματος (24.200,00 × 24 %)	8.112

Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου :

Φόρος Εισοδήματος 8.112 × 80 % = **6.489,6€**

Υπολογισμός του υποχρεωτικού Τακτικού Αποθεματικού :

Καθαρά Κέρδη Χρήσης	30.000
Μείον	
Καλυπτόμενες Ζημίες	3.800
Φόρος Εισοδήματος	<u>8.112</u>
Καθαρά Κέρδη προς διανομή	18.088

Σχηματισμός Τακτικού Αποθεματικού

Καθαρά Κέρδη προς διανομή	18.088
Συντελεστής κράτησης (5%)	
Τακτικό Αποθεματικό	904,4

Το Τακτικό Αποθεματικό κρατείται υποχρεωτικά καθώς :

Σύνολο Τ.Α. (τρέχον και προστιθέμενο) = $904,4 + 8.000 = 8.904,4$

7.968,00 μικρότερο του 1/3 του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου (30.000)

Υπολογισμός του Πρώτου Μερίσματος στους Μετόχους :

- Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο = $30.000 \times 6\% = 1.800$

Καθαρά Κέρδη προς διανομή	18.088
Μείον	
Τακτικό Αποθεματικό	<u>904,4</u>
Υπόλοιπο Κερδών προς διανομή	17.183,6

Υπόλοιπο κερδών προς διανομή = $18.983,6 \times 35\% = 6.014,26$

Επειδή 6.644,26 είναι μεγαλύτερο από το 6% επί του Καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου (1800) κρατείται το μεγαλύτερο ποσό ήτοι 6.014,26

Επομένως :

Πρώτο μέρισμα στους Μετόχους = **6.014,26**

Υπολογισμός Υπολοίπου κερδών «εις νέο» :

Καθαρά Κέρδη Χρήσης	30.000
Πλέον	

Υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων	480
Σύνολο	<u>30.480</u>
Μείον τα διατεθέντα :	
Φόρος Εισοδήματος	8.112
Τακτικό Αποθεματικό	904,4
Α' Μέρισμα στους Μετόχους	6.014,26
Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου	1900
Έκτακτο Αποθεματικό	<u>3.600</u>
Μείον	
Καλυπτόμενες Ζημίες	3.800
Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	6.149,34

Στη συνέχεια συντάσσεται ο Πίνακας Διάθεσης Κερδών :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΑ
Καθαρά Κέρδη Χρήσης	30.000
+ Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης	480
- Υπόλοιπο Ζημιών προηγούμενων χρήσεων	3800
<u>Σύνολο</u>	<u>26.680</u>
- Φόρος Εισοδήματος	8.112
Κέρδη προς διάθεση	18.568
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :	
Τακτικό Αποθεματικό	904,4
Πρώτο Μέρισμα	6.014,26
Έκτακτο Αποθεματικό	3600
Αμοιβή μελών Διοικητικού Συμβουλίου	1900
Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	6.149,34

Τέλος, διενεργούνται οι λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο Εγγραφών της εταιρίας, όπου απεικονίζονται οι διαδικασίες που ακολουθήθηκαν ανωτέρω.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη		
88.04.00 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη	3.800	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων		
42.02.00 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων <i>Ζημίες προηγούμενων χρήσεων</i>		3.800

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08 Φόρος Εισοδήματος		
88.08.00 Φόρος Εισοδήματος	8.112	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07 Φόρος Εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
54.07.00 Φόρος Εισοδήματος φορολογητέων κερδών <i>Εμφάνιση οφειλής φόρου</i>		8.112

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07 Φόρος Εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
54.07.00 Φόρος Εισοδήματος φορολογητέων. κερδών	8.112	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου		
54.08.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου		8.112
<i>Μεταφορά φόρου εισοδήματος</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.13 Ελληνικό Δημόσιο		
33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	6.489,6	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου		
54.08.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου		6.489,6
<i>Μεταφορά φόρου εισοδήματος</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		
42.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	480	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεων		
88.02.00 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεων		480
<i>Μεταφορά φόρου εισοδήματος</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00 Κέρδη προς διάθεση	3.800	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη		
88.04.00 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη		3.800
<i>Μεταφορά λογαριασμού</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00 Κέρδη προς διάθεση	8.112	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08 Φόρος Εισοδήματος		
88.08.00 Φόρος Εισοδήματος		8.112
<i>Μεταφορά λογαριασμού</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00 Καθαρά Κέρδη χρήσης		
88.00.00 Καθαρά Κέρδη χρήσης	30.000	
88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεων		
88.02.00 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεων	480	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00 Κέρδη προς διάθεση		30.480

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00 Κέρδη προς διάθεση	18.568	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦ.ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟ- ΓΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		
41.02 Τακτικό Αποθεματικό		
41.02.00 Τακτικό Αποθεματικό		904,4
41.05 Έκτακτο Αποθεματικό		
41.05.00 Έκτακτο Αποθεματικό		3.600
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		
42.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		6.149,34
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.01 Μερίσματα πληρωτέα		
53.01.00 Μερίσματα πληρωτέα		6.014,26
53.08.00 Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου		1.900

Σύμφωνα με όσα ήδη αναφέρθηκαν, εκτός από κέρδη υπάρχει περίπτωση η Ανώνυμη εταιρία να παρουσιάσει ζημίες σε μία διαχειριστική περίοδο, ο οποίες όμως δεν επιβαρύνουν τους μετόχους της αλλά την ίδια την επιχείρηση. Προκειμένου να κατανοηθεί καλύτερα η λογιστική αντιμετώπιση ως προς τον χειρισμό της ζημίας παρουσιάζεται παρακάτω ένα πρακτικό παράδειγμα.

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΖΗΜΙΩΝ

Έστω ότι η Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» εμφάνισε τα εξής αποτελέσματα στο τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (1/1/2021 – 31/12/2021) παρουσίασαν ζημίες που διαμορφώθηκαν στα 18.000 €. Ακόμη, την αμέσως προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (2020) οι ζημίες της εταιρίας είχαν ανέλθει στα 5.000 €.

Ο λογιστικός χειρισμός της ζημίας στα βιβλία της Ανώνυμης Εταιρίας θα είναι ο εξής :

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.98 Ζημίες εις νέο		
88.98.00 Ζημίες χρήσεως εις νέο	18.000	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.01. Ζημίες χρήσεως		
88.01.00 Ζημίες χρήσεως		18.000
<i>Μεταφορά λογαριασμού</i>		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο		
42.01.00 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	18.000	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.98 Ζημίες εις νέο		
88.98.00 Ζημίες χρήσεως εις νέο		18.000
<i>Μεταφορά ζημίας σε αποτελέσματα εις νέο</i>		

Τέλος, θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά τη ζημίας εις νέο της προηγούμενης περιόδου στα Αποτελέσματα εις νέο :

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων		
42.02.00 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων	5.000	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο		
42.01.00 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο		5.000
<i>Μεταφορά ζημίας προηγούμενων χρήσεων</i>		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ Α.Ε

7.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Α.Ε – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η φορολογία στο εισόδημα των Ανωνύμων Εταιριών, έχει επιβληθεί με το Νομοθετικό Διάταγμα 3843/1958 και εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 1959. Για πολλά έτη, οι Ανώνυμες εταιρίες φορολογούνταν για το συνολικό ποσό των κερδών τους, έπειτα από αφαίρεση μέρους αυτών που είτε είχαν διανεμίσει στους μετόχους για μερίσματα, είτε για αμοιβές σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και για αμοιβές στο προσωπικό της επιχείρησης. Φορολογούνταν δηλαδή, για τα αδιανεμήτα κέρδη τους ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνταν μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, διευθυντές ή και εργαζόμενοι. Το 1992 επέφερε ριζικές αλλαγές στο τρόπο φορολογίας των Ανωνύμων εταιριών καθώς εισήχθη στη νομοθεσία ο Ν.2065. Με το νέο καθεστώς, το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας φορολογείται ολόκληρο στο όνομα του νομικού προσώπου, ενώ οι μέτοχοι, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, οι διευθυντές και το προσωπικό της εταιρίας λαμβάνουν τα μερίσματα και τις αμοιβές τους από το υπόλοιπο κερδών μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Στο παρόν, η φορολογία των Νομικών Προσώπων διευθετείται μέσα από διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Νόμου 2238/1994, ο οποίος αποτελεί ένα ενιαίο κώδικα φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων. Όμως, κατά διαστήματα, προκύπτει η ανάγκη για τροποποιήσεις οι οποίες συσχετίζονται άμεσα με την οικονομική κατάσταση της χώρας και την εφαρμογή της οικονομικής πολιτικής που έχει καθοριστεί από την εκάστοτε κυβέρνηση.

7.2 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα επιβάλλεται φορολογία εισοδήματος που αποκτήθηκε εντός του προηγούμενου οικονομικού έτους. Ωστόσο, εμφανίζονται ορισμένες ομοιότητες κι διαφορές αναμεσά στις δυο κατηγορίες προσώπων⁶².

Ως προς τις ομοιότητες :

- Φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα που αποκτήθηκε.
- Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που κατοικούν στη Ελλάδα, έχουν φορολογική υποχρέωση και φορολογούνται για εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Αντίθετα, φυσικά και νομικά πρόσωπα που δεν κατοικούν

στην Ελλάδα έχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση και φορολογούνται μόνο τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα.

- Η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται στο ποσό κυρίου φόρου έναντι των της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.
- Τέλος, ισχύει η διαδικασία βεβαίωσης φόρου.

Ως προς τις διαφορές :

- Στα φυσικά πρόσωπα εφαρμόζεται η προοδευτική⁶³ φορολογία , ενώ στα νομικά η αναλογική⁶⁴ φορολογία.
- Στα φυσικά πρόσωπα υφίσταται διάκριση ως προς τη πηγή προελεύσεως της, κάτι που δεν ισχύει για τα νομικά πρόσωπα.
- Στα νομικά πρόσωπα , με την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται ταυτόχρονα η καταβολή πρώτης δόσης οφειλόμενου κύριου φόρου , της προκαταβολής και των υπόλοιπων ποσών, ενώ στα φυσικά πρόσωπα η πληρωμή φόρων δε γίνεται με την υποβολή δήλωσης.
- Τέλος, στα νομικά πρόσωπα η φορολογία εισοδήματος δεν εκπίπτει ποσό φόρου από τον προκύπτον φόρο με βάση τον αναλογικό συντελεστή, ενώ στα φυσικά πρόσωπα αναγνωρίζεται έκπτωση από το φόρο βάσει αφορολόγητων ποσών που δικαιούται κάθε φορολογούμενος.¹

7.3 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ,ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Α.Ε

Ως *ακαθάριστο εισόδημα* ορίζεται η αποτίμηση του προϊόντος σε χρηματικές μονάδες που προκύπτει από το άθροισμα των εισοδημάτων που παράγονται από κάθε είδους συναλλαγή της εταιρίας κατά τη διάρκεια διαχειριστικής περιόδου. Η έννοια του Ακαθάριστου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας σχετίζεται με το τμήμα των οριστικών πωλήσεων , δηλαδή με το εισόδημα από ακίνητα από κινητές αξίες και από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις. Επίσης, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει από μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία της , ποσοστά συμμετοχής σε κοινωνίες ασκίου δίκαιου ,σε κοινοπραξίες κλπ.

Ως *Καθαρό εισόδημα*, δηλαδή το κέρδος της ανώνυμης εταιρίας, ορίζεται το εισόδημα που προκύπτει αν από το Ακαθάριστο εισόδημα εάν αφαιρεθούν τα έξοδα λειτουργίας, οι αποσβέσεις , τα ποσά που η εταιρία καταβάλλει για εξαγορά ιδρυτικών τίτλων ,οι

62. Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος, Καραγιώργος Θεοφάνης 2010 Σελ. 271

63. Αναλογική φορολογία : σταθερό ποσό φορολόγησης ανεξάρτητα από το ύψος εισοδήματος.

64. Προοδευτική φορολογία : αύξηση ποσοστού φορολόγησης ανάλογα με την αύξηση εισοδήματος.

αμοιβές των μελών Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και διάφορα αποθεματικά και επιβαρύνσεις.

Για *φορολογία εισοδήματος* : Σύμφωνα με το λογαριασμό «αποτελέσματος χρήσεως» ο οποίος συντάσσεται από τα λογιστικά πρότυπα, προσδιορίζεται το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της ανώνυμης εταιρίας. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά πρότυπα το κέρδος προσδιορίζεται σύμφωνα με το πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. Οι ανώνυμες εταιρίες αποτελούν νομικά πρόσωπα και φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτούν είτε στην ημεδαπή είτε την αλλοδαπή. Η φορολογητέα αξία πραγματοποιείται από την αφαίρεση από τα κέρδη χρήσης, αυτών που φορολογούνται με ειδικό τρόπο ή είναι αφορολόγητα και τη πρόσθεση τυχόν επιπτώμενων δαπανών. Ο φόρος εισοδήματος μπορεί να καταβληθεί είτε εφάπαξ είτε σε μηνιαίες δόσεις από το προηγούμενο μηνά υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Επιπροσθέτως, από το ποσό του φόρου ου αναλογεί αφαιρούνται οι παρακρατήσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στα Φορολογητέα Κέρδη της Ανώνυμης εταιρίας εφαρμόζοντας συντελεστή 24%. Στο φόρο εφαρμόζεται συντελεστής για τον υπολογισμό προκαταβολής φόρου επόμενης χρήσης.

Συνεπώς το Φορολογητέο Εισόδημα της Ανώνυμης εταιρίας προκύπτει από το ακόλουθο αλγεβρικό άθροισμα:

- Λογιστικά Καθαρά Κέρδη
- (πλέον) Λογιστικές Διαφορές
- (μείον) Ποσά απαλλαγμένα από φόρο
- (μείον) Ποσά που έχουν ήδη φορολογηθεί στο όνομα αλλού Νομικού προσώπου.

7.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟ

Σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων, οι ακόλουθες κατηγορίες εσοδών δεν υπόκεινται σε φορολογία :

- Κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων , καθώς υπόκεινται σε ειδικό φόρο πλοίων
- Έσοδα Ανωνύμων εταιριών που προκύπτουν από δραστηριότητες σε αλλοδαπές εταιρίες που εδρεύουν εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τα έσοδα αυτά εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολογήτου αποθεματικού

- Έσοδα από τόκους καταθέσεων, μερίσματα ιδρυτικών τίτλων και μετοχών ημεδαπών Ανωνύμων εταιριών
- Έσοδα εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλάκιού
- Κέρδη εταιριών που εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων
- Και τέλος , εισοδήματα που δεν φορολογούνται με βάση σύμβαση που κυρώθηκε από το νόμο.

7.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ Α.Ε

Η Ανώνυμη εταιρία ανεξάρτητα με το αν ασκεί δραστηριότητα ή όχι, εφόσον βρίσκεται σε λειτουργία υποχρεούται στην υποβολή μιας σειρά δηλώσεων προς την αρμόδια δημοσιό οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ) στην οποία υπάγεται σε κάθε διαχειριστική χρήση. Οι δηλώσεις αφορούν τι Ετήσιες δηλώσεις Φορολογικού Εισοδήματος και τις δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και εφόσον απασχολεί προσωπικό οφείλει να υποβάλλει και δηλώσεις Παρακρατούμενων Φόρων. Οι δηλώσεις αυτές σχετίζονται ουσιαστικά με τα οικονομικά δεδομένα της οντότητας προκειμένου να καταβληθεί και ο ανάλογος Φόρος Εισοδήματος , ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και τέλος οι Πρακρατουμενοι Φόροι. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις ονομάζονται σταθερές υποχρεώσεις της Ανώνυμης εταιρίας.

Οι σταθερές φορολογικές υποχρεώσεις επιγράφονται ως ακολούθως:

- **Φόρος Εισοδήματος :** Η Ανώνυμη εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι τη δέκατη ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία που έληξε η διαχειριστική περίοδος.
- **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) :** Η δήλωση Φ.Π.Α για κάθε μηνιαία φορολογική περίοδο, πραγματοποιείται με χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων εντός είκοσι ημερών από τη λήξη φορολογικής περιόδου οπου και καταβάλλεται το ελάχιστο ποσό των δέκα ευρώ και του υπολοίπου σε δόσεις , αντίθετα η υποβολή της δήλωσης ολοκληρώνεται τη τελευταία εργάσιμη μέρα του επομένου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου⁶⁵. Περαιτέρω, κάθε έτος και μέχρι τη δέκατη μέρα του έκτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης η εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Προστιθέμενη Αξίας , οπου πραγματοποιείται και ο τελικός διακανονισμός εκπτώσεων.
- **Ειδικός Φόρος Ακίνητων :** Η Ανώνυμη εταιρία που έχει δικαίωμα πλήρους ή ψιλής κυριότητας σε ακίνητα που βρίσκονται εντός της Ελλάδας υποχρεούται έως την εικοστή μέρα του μηνός Ιουνίου κάθε έτους να καταβάλλει Ειδικό Φόρο επί της αξίας των ακινήτων αυτών.

- **Φόρος Ακίνητης Περιουσίας** : Στη περίπτωση διάθεσης ακίνητης περιουσίας της Ανώνυμης εταιρίας , τότε τη πρώτη Ιανουάριου κάθε έτους υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας. Η υποβολή της δήλωσής και η καταβολή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τα τελευταία ψηφιά του αριθμού Φορολογικού Μητρώου τη δέκατη πέμπτη μηνός Μαΐου κάθε τους.
- **Παρακατούμενοι Φόροι** : Οι Ανώνυμες εταιρίες που απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση παρακρατούμενων φόρων καθώς και αν αποδώσουν τον προκύπτων φόρο έως τις είκοσι του επόμενου μήνα που ακολουθεί το δίμηνο στο οποίο πραγματοποιήθηκε η παρακράτηση. Εφόσον, η εταιρία απασχολεί περισσότερα από πενήντα άτομα η υποχρέωση υποβολής της προσωρινής δήλωσης και η καταβολή του φόρου καθίστανται μηνιαία.
- **Φόρος Ασφαλιστρών (Ασφαλιστικών Εταιριών)** : Ο Φόρος Ασφαλιστρών προκύπτει από τα ασφάλιστρα και τα δικαιώματα που απορρέουν από την ασφαλιστική σύμβαση μεταξύ ασφαλιζόμενου και ασφαλιστικής εταιρίας . Η υποβολή της δήλωσής γίνεται στην Δ.ΟΥ η οποία είναι αρμόδια για τα ασφάλιστρα και τα δικαιώματα που απορρέουν εντός ημερολογιακά τριμήνου.

7.6 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών επιβαρύνεται με προκαταβολή φόρου έναντι του φόρου του επόμενου έτους. Ο υπολογισμός της προκαταβολής φόρου πραγματοποιείται στο άθροισμα του κύριου φόρου και συμπληρωματικού, με συντελεστή 80% . Για τις Ανώνυμες εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον Ασφαλιστικό και Τραπεζικό φόρο ο συντελεστής ανέρχεται στο 100%. Σε περίπτωση που αφορά νέο νομικό πρόσωπο τότε η προκαταβολή φόρου μειώνεται για τρία έτη από τη δήλωση έναρξης των ενεργειών τους, σε ποσοστό 50%. Από το ποσό της προκαταβολής αφαιρούνται ποσά φόρων που έχουν παρακρατηθεί χωρίς εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης για εισοδήματα στα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση.

7.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Η Ανώνυμη εταιρία στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης εξάγει το αποτέλεσμα που έχει προκύψει μέσα από τις δραστηριότητες της. Εφόσον , το κανδήλια του Ενεργητικού είναι μεγαλύτερα από του Παθητικού τότε η εταιρία διαθέτει κέρδη. Έτσι, έπειτα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου προκύπτει ποια κέρδη θα τεθούν προς διάθεση στους δικαιούχους. Η διάθεση των κερδών

πραγματοποιείται, εφόσον πρώτα συμψηφιστεί ζημία προηγούμενων χρήσεων. Από τα κέρδη που απομένουν αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος και στη συνέχεια παρακρατείτε ποσοστό εκτός και αν ορίζεται διαφορετικά από το καταστατικό της εταιρίας 5% για σχηματισμό αποθεματικού. Μετά την αφαίρεση των παραπάνω η εταιρία προβαίνει στη διανομή ελάχιστου μερίσματος που ανέρχεται σε ποσοστό 35%. Τα εναπομένοντα καθαρά κέρδη διατίθενται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και της αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης. Κατά τη διανομή προς τους μετόχους η εταιρία προβαίνει σε επιπλέον παρακράτηση φόρου. Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα, που έγινε η παρακράτηση και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση. Η καταβολή του Παρακρατούμενου Φόρου διανεμόμενων κερδών πραγματοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ).

7.8 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Τα Αφορολόγητα αποθεματικά κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους φορολογούνται αυτοτελώς στο όνομα της Ανώνυμης εταιρίας και δεν συναθροίζονται τα ποσά τους με το αποτέλεσμα που έχει προκύψει από τον Ισολογισμό. Στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι διενεργείται και παρακράτηση φόρου εκτός από το φόρο εισοδήματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ :

Έστω η Α.Ε που θα διανείμει το έτος 2023 Αφορολόγητο Αποθεματικό 300.000€ με συντελεστή φορολογίας 26% και από το υπόλοιπο που θα απομείνει θα προβεί σε παρακράτηση φόρου 5%.

- **Φόρος Εισοδήματος** : $300.000 * 24\% = 72.000\text{€}$
- **Υπόλοιπο** : $300.000 - 72.000 = 228.000 \text{ €}$
- **Παρακράτηση Φόρου** : $228.000 * 5\% = 11.400$

Επομένως, το ποσό που θα διανείμει στους μετόχους θα ανέλθει σε 216.600€

Για τα αποθεματικά τα οποία έχουν σχηματισθεί με βάση αναπτυξιακούς νομούς για σκοπούς παραγωγικών επενδύσεων όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται συναθροίζονται στα κέρδη της Ανώνυμης εταιρίας και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο στην οποία έχει πραγματοποιηθεί η διανομή ή ανάληψη του ποσού. Η ίδια διαδικασία ισχύει και για αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης^{66, 1}.

¹ 65. Σύμφωνα με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ. 1129/3.6.2013

66. Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, Πατσής Παναγιώτης, (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.) 2012 Σελ. 70

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΣΥΣΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο σκοπός της μελέτης που προηγήθηκε ήταν να παρουσιάσει και να αποκωδικοποιήσει την πολυδιάστατη έννοια του νομικού τύπου της Ανώνυμης Εταιρίας, υπό το πρίσμα της φορολογικής και λογιστικής νομοθεσίας και να γνωστοποιήσει την εταιρική ταυτότητα της, η οποία αποτυπώνεται μέσω από τις συναλλαγές της από το νόμο βιβλία, υπόκειται σε φορολογία και ενημερώνει τις αρμόδιες αρχές για τα πεπραγμένα των διαχειριστικών της περιόδων και των οικονομικών της επιδόσεων. Η ανάλυση και ερμηνεία των ανωτέρω νομοθετικών διατάξεων, που μας εισήγαγαν στο ιδιαίτερο καθεστώς της Ανώνυμης Εταιρίας υπό την φορολογική και λογιστική της θεώρηση, μας επιβεβαιώνει την δέουσα θέση της στο επιχειρηματικό κόσμο της χώρας μας, καθώς, ο κατεξοχήν κεφαλαιουχικός της χαρακτήρας επιτρέπει την συγκέντρωση μεγάλων κεφαλαίων εξυπηρετώντας με τον τρόπο αυτό την μακροχρόνια άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ οι υποχρεώσεις της καλύπτονται από την περιουσία της και μόνο, δίνοντας τη δυνατότητα στους μετόχους να μη φέρουν ουδεμία ευθύνη για τα μελλοντικά της χρέη, αφού η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε μετόχου προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο Μετοχικό Κεφάλαιο και μόνο.

Μέσα σε ένα ευμετάβλητο οικονομικό περιβάλλον και σε συνθήκες αβεβαιότητας που επηρεάζουν συνεχώς την αγορά, η κείμενη νομοθεσία έχει εισαγάγει στους σημαντικές μεταρρυθμίσεις, που ουσιαστικά έχουν αναμορφώσει το δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας κατά την τελευταία εξαετία, απλοποιώντας έτσι, μια σειρά διαδικασιών, όπως αυτές αναπτύχθηκαν στην παρούσα μελέτη και αφορούν στην σύσταση, οργάνωση, λειτουργία και τις υποχρεώσεις της, καθιστώντας με τον τρόπο αυτό την εταιρία πιο ανταγωνιστική και πιο πιθανή να ευδοκιμήσει στις εξελίξεις, ενώ ταυτόχρονα επιδιώκεται η εξασφάλιση κλίματος ασφάλειας και εμπιστοσύνης στις συναλλαγές.

Ως προς το φορολογικό καθώς και το λογιστικό πλαίσιο της Ανώνυμης Εταιρίας, με τις προβλεπόμενες διαδικασίες που επιβάλλουν την καθαρότητα των διεργασιών, είτε φορολογικών, είτε λογιστικών, σε όλα τα στάδια της εταιρίας, εξασφαλίζει την εγγύτητα και την ποιότητα των διαδικασιών αυτών ενώ περαιτέρω ελαχιστοποιούνται οι πιθανότητες επίτευξης λογιστικών ή φορολογικών λαθών.

Συμπερασματικά λοιπόν, είναι εμφανής η διαπίστωση ότι το νομοθετικό πλαίσιο που περιβάλλει τις διενέργειες της Ανώνυμης εταιρίας, είναι τόσο σαφές καταρτισμένο, ώστε τα όργανα της

εταιρίας με την γνώση των διατάξεών του που ορίζει ο νόμος και την ενημέρωση και την προγραμματισμένη τους δραστηριότητα, να προχωρούν απρόσκοπτα στην λειτουργία της εταιρίας από τη στιγμή της ίδρυσής της, έως την οριστική εκκαθάριση του νομικού προσώπου. Τέλος, η παρούσα μελέτη καταδεικνύει πως τόσο η εταιρία, όσο και οι άμεσα ή έμμεσα με αυτή εμπλεκόμενοι θωρακίζονται από πνεύμα εμπιστοσύνης εντός και εκτός της εταιρίας από κινδύνους, καθώς ταυτόχρονα καθίστανται κύριοι δικαιωμάτων και υποχρεώσεων σε όλα τα στάδια της επιχειρηματικής της λειτουργίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βελέντζας Γιάννης (2008). Ανώνυμη Εταιρία (Απλή & Εισηγμένη). Θεσσαλονίκη :Εκδόσεις IuS Νομική Τράπεζα.
2. Καραγιώργος Θεοφάνης (2010). Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Μ.Δ. Αλεξοπούλου – Α.Θ. Καραγιώργος & ΣΙΑ Ο.Ε.
3. Λεοντάρης Μιλτιάδης (2009). Ανώνυμες Εταιρίες 14η Έκδοση, Αθήνα : Εκδόσεις Πάμισος.
4. Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Λογιστική Εταιριών , Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική,2016
5. Πάτσης Παναγιώτης (2012). Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (μετά την ισχύ του Ν. 4072/11.04.2012) Αθήνα : Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.
6. Πομόνης Νικόλαος – Παπαδάτου Θεοδώρα (2006) Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιριών Β' Έκδοση, Αθήνα : Εκδόσεις Σταμούλης Αθ.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- 1) www.taxisnet.gr
- 2) www.e-forologia.gr
- 3) www.taxheaven.gr
- 4) www.doingbusiness.org/features/Highlights2010.aspx/
- 5) www.businessportal.gr/legislation.php
- 6) www.eur-lex.europa.eu