

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΠΡΟΣΤΙΜΑ-ΠΟΙΝΕΣ-ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.
(ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ+ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ)

ΣΠΙΝΟΥΛΑ ΓΕΡ. ΕΛΕΝΗ-ΕΛΙΣΣΑΒΕΤ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2012

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Πρόστιμα-ποινές-κυρώσεις για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

(κώδικας βιβλίων + στοιχείων)

(Υποβλήθηκε για έγκριση τον Σεπτέμβριο του 2012)

ΣΠΙΝΟΥΛΑ ΕΛΕΝΗ-ΕΛΙΣΣΑΒΕΤ (Α.Μ 13850)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2012

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μελέτη ολοκληρώθηκε μέσα από έξι κεφάλαια, όπου συνοπτικά αναφέρουμε ότι στο πρώτο έγινε λόγος για τα στοιχεία που αφορούν τη σύσταση μιας ΑΕ. Έγινε αναφορά στο καταστατικό, τα βιβλία και τα όργανα της εταιρίας αυτής της μορφής.

Στη συνέχεια, το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρθηκε στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) όπου και σε αυτή τη περίπτωση αναφέρθηκαν τα βιβλία, τα καταστατικά η έγκριση σύστασης και ότι άλλο αφορά αυτή τη μορφή εταιρίας.

Το τρίτο κεφάλαιο έκανε σύγκριση ανάμεσα στους τύπους των δύο εταιριών.

Το τέταρτο κεφάλαιο έκανε γενική αναφορά στον ΚΒΣ, στους επιτηδευματίες, τα βιβλία και τα στοιχεία τους.

Στη συνέχεια, το πέμπτο κεφάλαιο έκανε λόγο για την ενημέρωση και τη θεώρηση βιβλίων, ενώ το έκτο και τελευταίο κεφάλαιο εστίασε στα πρόστιμα του ΚΒΣ.

Η εργασία έκλεισε με τα συμπεράσματα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<i>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</i>	7
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ</i>	9
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ Α.Ε	9
1.2 ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	10
1.3.ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	11
1.4.ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	12
1.5 ΕΓΚΡΙΣΗ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	18
1.6.ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	19
1.7 Η ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	20
1.8 Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	21
1.9 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	23
1.10 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	24
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ</i>	27
2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΕ	27
2.2 ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΕΠΕ	29
2.3.ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΕ	30
2.4 ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΗΣ ΕΠΕ	31
2.5 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΕ	32
2.6 ΕΓΚΡΙΣΗ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΕ	33
2.7 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ ΕΠΕ	33
2.8 Η ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΕ	35
2.9 ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	38

2.10 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	40
2.11 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΕ	41
2.12 ΑΚΥΡΗ ΕΠΕ	44
2.13 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΕ	44
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΔΙΑΦΟΡΕΣ & ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΔΥΟ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</i>	<i>47</i>
3.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ	47
3.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ	47
3.3 ΑΛΛΟΔΑΠΗ ΑΕ	48
3.4 ΈΓΚΡΙΣΗ ΙΔΡΥΣΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	49
3.5 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	50
3.6 ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΑ	52
3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ	52
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΒΣ</i>	<i>54</i>
4.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ	54
4.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	56
4.3 ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	57
4.3.1 ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	57
4.3.2 Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ	58
4.3.3 Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ	60
4.3.4 ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΣΚΟΥΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	61
4.3.5 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	62
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΘΕΩΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΑΥΤΩΝ</i>	<i>66</i>
5.1.ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	66
5.2.ΘΕΩΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	69
5.3.ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	70

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ	72
6.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	72
6.2 ΒΑΣΕΙΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	73
6.3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	73
6.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ	74
6.5 ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ	77
6.6 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΒΣ	79
6.7 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΠΟ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΒΣ	80
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	82
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	86

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΤΕΛΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΩΣ ΑΕ «Χ»	24
ΠΙΝΑΚΑΣ 2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	42
ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	67
ΠΙΝΑΚΑΣ 4 1Η ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	73
ΠΙΝΑΚΑΣ 5 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ	76

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι επιτηδευματίες, κάθε ελληνικό ή αλλοδαπό πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος από επιχείρηση, εμπίπτουν στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα νομικά πρόσωπα που μπορούν να συσταθούν στην Ελλάδα και που θεωρείται ότι προορίζονται για μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις, είναι οι Ανώνυμες Εταιρίες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης αντίστοιχα.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι έννοιες και τα δεδομένα που ισχύουν για την σύσταση της ΑΕ. Επίσης αναφέρονται τα όργανα που την απαρτίζουν, αλλά και τα βιβλία που πρέπει να τηρούνται σύμφωνα με τον ΚΒΣ, καθώς και ο τρόπος που διανέμονται τα κέρδη της. Ομοίως στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρονται όσα καθορίζονται για την σύσταση και την λειτουργία των ΕΠΕ, ενώ στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι ομοιότητες και οι διαφορές των δύο τύπων εταιριών, αλλά και τα βιβλία που προβλέπεται να τηρούνται από τις αλλοδαπές εταιρίες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται ο διαχωρισμός των επιτηδευματιών με βάση τον ΚΒΣ, ανάλογα την δραστηριότητά τους και ο καθορισμός όσων εμπίπτουν στις διατάξεις του Κώδικα. Επίσης αναλύονται τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα τηρούμενα βιβλία, ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων και την δραστηριότητα που ασκούν, αλλά και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται ανάλογα με το επάγγελμα. Τέλος αναλύονται τα κυριότερα παραστατικά στοιχεία που οφείλουν οι επιτηδευματίες να εκδίδουν στις συναλλαγές τους.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναφέρεται ο χρόνος που επιτηδευματίες οφείλουν να ενημερώνουν τα βιβλία τους αλλά και ποια πρέπει να θεωρούνται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τον Κώδικα. Επιπροσθέτως αναφέρονται όσα πρέπει να ισχύουν για να θεωρούνται τα βιβλία έγκυρα και συγκεκριμένα ποιες παραβάσεις καθιστούν τα βιβλία ανεπαρκή και ανακριβή και ποιες πράξεις ή παραλήψεις δεν επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων.

Στο τελευταίο κεφάλαιο επεξηγούνται οι ποινές και κυρώσεις που προβλέπονται από τον ΚΒΣ για παραβάσεις του. Για την επιβολή των ποινών οι παραβάσεις διαχωρίζονται σε γενικές και αυτοτελείς καθώς και οι βάσεις που επιβάλλεται το πρόστιμο ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων (με βάση το αντικειμενικό σύστημα). Οι γενικές παραβάσεις διαχωρίζονται σε

κατηγορίες ανάλογα με την σοβαρότητά τους και ανάλογα με αυτή, ισχύουν διαφορετικοί συντελεστές βαρύτητας που διαμορφώνουν τα πρόστιμα.

Στα συμπεράσματα αναφέρονται κάποια μέτρα και διατάξεις του ΚΒΣ που θεσπίστηκαν στην πάροδο του χρόνου, με σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής στους επιτηδευματίες και στην ενίσχυση της φορολογικής δικαιοσύνης. Σύμφωνα όμως με τις πρόσφατες εξελίξεις στο γενικότερο φορολογικό τοπίο, η ύπαρξη του ΚΒΣ όπως ισχύει και εφαρμόζεται δεν φαίνεται να εξυπηρετεί με τρόπο αποτελεσματικό τον σκοπό για τον οποίο θεσπίστηκε. Έτσι η κατάργηση του αναμένεται να πραγματοποιηθεί σύντομα και να καθιερωθούν άλλα μέτρα για την εξάλειψη της φοροδιαφυγής (που θα βασίζονται περισσότερο στις ηλεκτρονικές διασταυρώσεις και στην επιβολή ποινών που θα αφορούν ουσιαστικές και όχι τυπικές παρατυπίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ Α.Ε

Η ανώνυμη εταιρία έκανε την εμφάνισή της μέσω του νόμου 2190/20. Στην εταιρία αυτή όλοι οι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα και μέχρι το ποσό που ανέλαβαν να εισφέρουν στην εταιρία. Συνεπώς αν ήδη εκπλήρωσαν την υποχρέωση αυτή δηλ. την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου που τους αναλογεί, τότε δεν έχουν καμιά περαιτέρω προσωπική ευθύνη, αν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν για να καλύψουν τους δανειστές της (εκτός αν ανέλαβαν ευθύνη με άλλη νομική σχέση π.χ. αν εγγυήθηκαν υπέρ της εταιρίας).

Άλλο χαρακτηριστικό της εταιρίας αυτής, είναι ότι το μετοχικό της κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα τμήματα (μετοχές), σε κάθε ένα από αυτά αντιστοιχεί και μία εταιρική ιδιότητα. Η εταιρική ιδιότητα μπορεί να ενσωματωθεί σε τίτλο που μεταβιβάζεται εύκολα χωρίς από την αλλαγή αυτή να επέρχεται λύση της εταιρίας, ακόμη και στην περίπτωση που όλες οι μετοχές περιέλθουν σε ένα πρόσωπο.

Η ανώνυμη εταιρία αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρία, με νομική προσωπικότητα, ενώ βαρύνουσα σημασία για την πραγματοποίηση των σκοπών της έχει η περιουσιακή συμβολή των εταίρων στο κεφάλαιο της εταιρίας, και όχι τα πρόσωπα που την απαρτίζουν. Οι εταίροι μπορεί και να μην συμμετέχουν στην διοίκηση της εταιρίας, ενώ για τις υποχρεώσεις της εταιρίας δεν ευθύνονται τα πρόσωπα των εταίρων αλλά μόνον οι καταβολές τους. Η νομική προσωπικότητα που αποκτά με την ίδρυσή της η ανώνυμη εταιρία, έχει μεγάλη πρακτική σημασία, ιδιαίτερα στον τομέα των εμπορικών συναλλαγών. Γενικά η απόκτηση νομικής προσωπικότητας προσδίδει στην εταιρία άνεση κινήσεων και δράσεως καθώς και ευκαμψία, αφού η εταιρία δρα ως αυτοτελής προσωπικότητα, ως ξεχωριστό πρόσωπο και ανεξάρτητα από την δράση των φυσικών προσώπων που την απαρτίζουν. Οι ιδιότητες που προσδίδει η νομική προσωπικότητα στην ανώνυμη εταιρία είναι:

- Η εταιρία είναι νέο πρόσωπο, αυτοτελές και ανεξάρτητο
- Η εταιρία έχει την ικανότητα δικαίου και ικανότητα προς δικαιοπραξία και επομένως είναι η ίδια φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων
- Έχει την δικιά της περιουσία(ενεργητικό και παθητικό), ενώ είναι ανεξάρτητη από την περιουσία των μελών της(μετόχων) και διατίθεται αποκλειστικά για την επιδίωξη του εμπορικού σκοπού και για ικανοποίηση των δανειστών της.

- Η εταιρία έχει την δικιά της επωνυμία με την οποία διακρίνεται και συναλλάσσεται
- Η εταιρία έχει την δική της έδρα
- Η εταιρία έχει την δική της ιθαγένεια. Η ιθαγένεια κρίνεται από την έδρα της.

Τα δικαιώματα του εταίρου στην κεφαλαιουχική εταιρία είναι ανάλογα με την συμβολή του στην κεφαλαιακή διάρθρωση της εταιρίας. Έτσι αν η κεφαλαιακή μερίδα του μετόχου είναι 10%, το ποσοστό αυτό καθορίζει και την συμμετοχή του εταίρου στα κέρδη και είναι αδύνατο να οριστεί ότι ο εταίρος θα έχει διαφορετικό ποσοστό στα κέρδη από ότι έχει στο κεφάλαιο.

1.2 ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Η ανώνυμη εταιρία είναι η εταιρία στην οποία τα μέλη της δεν ευθύνονται προσωπικά για τις εταιρικές τους υποχρεώσεις και στην οποία η εταιρική ιδιότητα μπορεί να ενσωματώνεται σε μετοχές(κατά κανόνα εύκολα μεταβιβάστες), που αντιστοιχούν σε ίσα τμήματα του εταιρικού κεφαλαίου.

Άλλο χαρακτηριστικό της εταιρίας αυτής το ότι έχει νομική προσωπικότητα και ότι είναι εκ του νόμου εμπορική, έστω και ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση.

Κατά τον νόμο το καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας πρέπει να περιέχει τις εξής διατάξεις:

- Την εταιρική επωνυμία και τον σκοπό της εταιρίας
- Την έδρα της
- Την διάρκειά της
- Το ποσό και τον τρόπο της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου
- Για το είδος των μετοχών, τον αριθμό τους, την ονομαστική τους αξία και την έκδοσή τους
- Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών
- Για την μετατροπή των ονομαστικών σε ανώνυμες και το αντίθετο
- Για την σύγκληση και την λειτουργία του διοικητικού συμβουλίου, την συγκρότησή

του και τις αρμοδιότητές του

- Για την σύγκληση, την συγκρότηση, την λειτουργία και τις αρμοδιότητες των γενικών συνελεύσεων
- Για τους ελεγκτές
- Για τα δικαιώματα των μετόχων
- Για τον ισολογισμό και την διάθεση των κερδών
- Για την λύση της εταιρίας και την εκκαθάριση της περιουσίας της

Επίσης θα πρέπει να αναφέρονται τα εξής:

- Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό της εταιρίας, ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων υπογράφηκε το καταστατικό αυτό.
- Το συνολικό ποσό, τουλάχιστον κατά προσέγγιση, όλων των δαπανών που απαιτήθηκαν για την σύσταση της εταιρίας και βαρύνουν αυτή

Καταστατικό το οποίο δεν περιέχει ένα ή περισσότερα από τα παραπάνω στοιχεία δεν είναι έγκυρο.

1.3.ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Δεδομένου ότι η ΑΕ έχει από τον νόμο εμπορική ιδιότητα, είναι υποχρεωμένη να τηρεί τα βιβλία τα οποία προβλέπονται για κάθε έμπορο. Κατά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι ανώνυμες εταιρίες εντάσσονται στην Τρίτη κατηγορία βιβλίων, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, που πραγματοποιούν, από την σύστασή τους. Επομένως η Ανώνυμη Εταιρία ως επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, θα πρέπει να «τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής». Εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, όπου τηρούνται. Η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του.

Ειδικότερα οι ανώνυμες εταιρίες έχουν υποχρέωση να τηρούν τα κάτωθι βιβλία:

- ημερολόγιο ή αναλυτικό ημερολόγιο και Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
- γενικό καθολικό με τους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου
- βιβλίο απογραφών και ισολογισμών
- βιβλίο αποθήκης υπό προϋποθέσεις
- ενδεχόμενα πρόσθετα βιβλία ανάλογα με το είδος του επαγγέλματος και σύμφωνα με τον Κώδικα

Εκτός από τα βιβλία του επιτηδεύματος, τηρούνται και τα εξής βιβλία:

- βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων
- βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου
- μητρώου μετοχών
- βιβλίου μετόχων

1.4.ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Τα όργανα της ανώνυμης εταιρίας κατά τον νόμο είναι:

- η γενική συνέλευση
- το διοικητικό συμβούλιο
- οι ελεγκτές

Γενική συνέλευση: κατά τον νόμο η γενική συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο της εταιρίας και δικαιούται να αποφασίζει περί πάσης εταιρικής υποθέσεως, οι δε αποφάσεις της δεσμεύει τόσο τα απόντα ή διαφωνήσαντα μέλη, όσο και κάθε άλλο όργανο της εταιρίας. Στην αποκλειστική αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης είναι τα παρακάτω θέματα:

- οι τροποποιήσεις του καταστατικού
- η εκλογή μελών του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών
- η έγκριση του ισολογισμού της εταιρίας και η διάθεση των ετήσιων κερδών
- η έκδοση ομολογιακού δανείου

- η συγχώνευση, παράταση ή διάλυση της εταιρίας
- ο διορισμός εκκαθαριστών

η γενική συνέλευση συγκαλείται από το ΔΣ τακτικά μία φορά τον χρόνο και υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από την λήξη της εταιρικής χρήσης, σχετικά με την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων. Έκτακτα δύναται να συγκληθεί όποτε το ΔΣ κρίνει αναγκαίο. Επίσης αν το ζητήσουν οι ελεγκτές, αν η περιουσία της εταιρίας μειωθεί στο μισό του μετοχικού κεφαλαίου ή αν το ζητήσουν μέτοχοι εκπροσωπώντας το 5% του μετοχικού κεφαλαίου.

Διοικητικό συμβούλιο: έργο του ΔΣ είναι η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας. Το ΔΣ αποτελείται από τουλάχιστον τρία μέλη, τα οποία μπορεί να μην είναι μέτοχοι, ενώ η θητεία τους δεν πρέπει να ξεπερνά τα έξι έτη. Συνέρχεται μία φορά τουλάχιστον ανά ημερολογιακό μήνα και ευρίσκεται σε απαρτία όταν παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται σ' αυτό το ήμισυ πλέον ενός συμβούλων.

Ελεγκτές: οι τακτικοί ελεγκτές εκλέγονται από την γενική συνέλευση για την επόμενη εταιρική χρήση, ανέρχονται σε δύο με ισάριθμους αναπληρωματικούς και η θητεία τους είναι ετήσια, με δυνατότητα να ανανεώνεται απεριόριστα.

Εγγραφές σύστασης της ανώνυμης εταιρίας: Η λογιστική οφείλει να απεικονίσει την κάλυψη, που πρέπει κατά κανόνα να γίνει για όλο το κεφάλαιο και την καταβολή του κεφαλαίου, που μπορεί να είναι είτε ολοσχερής είτε μερική. Μόνο σε δύο περιπτώσεις θα πρέπει υποχρεωτικά η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου να είναι ολοσχερής: όταν το κεφάλαιο είναι ίσο προς το ελάχιστο όριο που απαιτεί ο νόμος και όταν το κεφαλαίο αποτελείται από εισφορές σε είδος.

A) ολοσχερής καταβολή μετοχικού κεφαλαίου

D) οι μετοχές αναλαμβάνονται από τους ιδρυτές

Έστω ότι ιδρύεται ΑΕ με μετοχικό κεφάλαιο 60.000€(μτχ 3.000 αξίας 20€/μτχ). Από τους ιδρυτές ο Αντωνίου αναλαμβάνει να καλύψει 1.500 μτχ σε μετρητά, ο Βασιλείου 750 μτχ σε μετρητά και ο Γεωργίου 750 μτχ έναντι των οποίων θα εισφέρει τα παρακάτω είδη:

- οικόπεδα 5.000€
- κτίρια 5.000€

- μηχανήματα 5.000€

Οι εγγραφές σύστασης παρουσιάζονται παρακάτω:

33.03	μέτοχοι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου	60.000€
33.03.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	30.000€
33.03.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	15.000€
33.03.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	15.000€
	40.02 ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	60.000€

33.04	οφειλόμενο κεφαλαίο	60.000€
33.04.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	30.000€
33.04.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	15.000€
33.04.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	15.000€

33.03 μέτοχοι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου 60.000€

33.03.01 ΑΝΤΩΝΙΟΥ 30.000€

33.03.02 ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ 15.000€

33.03.03 ΓΕΩΡΓΙΟΥ 15.000€

38	ταμείο	45.000€
10	γήπεδα- οικόπεδα	5.000€
11	κτίρια	5.000€
12	μηχανήματα	5.000€
	33.04 οφειλόμενο κεφάλαιο	60.000€
	33.04.01 ΑΝΤΩΝΙΟΥ	30.000€

33.04.02 ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ 15.000€

33.04.03 ΓΕΩΡΓΙΟΥ 15.000€

40.02 οφειλόμενο κεφάλαιο 60.000€

40.00 καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο 60.000€

Π) οι μετοχές αναλαμβάνονται από το κοινό με δημόσια εγγραφή

Στην περίπτωση αυτή η διαδικασία κάλυψης αναλαμβάνεται από την τράπεζα. Έστω ότι συστήνεται ανώνυμη εταιρία με μετοχικό κεφάλαιο 1 εκ/€, το οποίο αποτελείται από 100.000 μτχ αξίας 10€/μτχ. Οι μετοχές έχουν ήδη τεθεί σε δημόσια εγγραφή μέσω της Τράπεζας «X», ενώ έχουν καλυφθεί όλες οι μετοχές οι εταιρίας από διάφορα άτομα στην τιμή των 12€/ μτχ. Η τράπεζα καταλογίζει προμήθεια γι' αυτήν 3.000€. Οι εγγραφές σύστασης παρουσιάζονται παρακάτω:

33.03 μέτοχοι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου 1.200.000€

40.02 οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο 1.000.000€

41.01. οφειλόμενη διαφορά υπέρ το άρτιο 200.000€

33.04 οφειλόμενο κεφάλαιο 1.200.000€

33.03 μέτοχοι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου 1.200.000€

38.03 καταθέσεις όψεως 1.200.000€

33.04 οφειλόμενο κεφάλαιο 1.200.000€

40.02	οφειλόμενο κεφάλαιο	1.000.000€
41.01	οφειλόμενη διαφορά υπέρ το άρτιο	200.000€
40.00	καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	1.200.000€
41.00	καταβλ. Διαφορά υπέρ το άρτιο	200.000€
16.10	έξοδα ίδρυσης	3.000€
38.03	καταθέσεις όψεως	3.000€

B) τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου

Ας υποθέσουμε ότι ιδρύεται ΑΕ με μετοχικό κεφάλαιο 100.000 € διαιρεμένο σε 10.000 μτχ αξίας 10€/ μτχ. Το κεφάλαιο αναλαμβάνεται από τους πέντε ιδρυτές, οι οποίοι έχουν το ίδιο ποσοστό μετοχών. Σύμφωνα με το καταστατικό οι μέτοχοι οφείλουν να καλύψουν το ελάχιστο ποσό που απαιτείται από τον νόμο σε μετρητά και τα υπόλοιπα σε δύο ισόποσες δόσεις σε χρόνο που θα καθορίσει η γενική συνέλευση.

38	ταμείο	60.000€
18.12	οφειλόμενο κεφάλαιο	40.000€
18.12.01	δεύτερη δόση	20.000€
18.12.02	τρίτη δόση	20.000€
40.00	καταβλημένο μετ. κεφάλαιο	60.000€
40.02	οφειλόμενο κεφάλαιο	40.000€
33.04	οφειλόμενο κεφάλαιο	20.000€

33.04.01	δεύτερη δόση	20.000€	
	18.12	οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	20.000€
	18.12.01	δεύτερη δόση	20.000€
<hr/>			
<hr/>			
38	ταμείο		20.000€
	33.04	οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	20.000€
	33.04.01	δεύτερη δόση	20.000€
<hr/>			
<hr/>			
40.02	οφειλόμενο κεφάλαιο		20.000€
	40.00	καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	20.000€
<hr/>			
<hr/>			
κάλυψη τρίτης δόσης			
<hr/>			
33.04	οφειλόμενο κεφάλαιο		20.000€
33.04.01	τρίτη δόση	20.000€	
	18.12	οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	20.000€
	18.12.02	τρίτη δόση	20.000€
<hr/>			
<hr/>			
38	ταμείο		20.000€
	33.04	οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	20.000€
	33.04.02	τρίτη δόση	20.000€
<hr/>			

40.02 οφειλόμενο κεφάλαιο	20.000€
40.00 καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	20.000€

1.5 ΕΓΚΡΙΣΗ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Για να συσταθεί μία ανώνυμη εταιρία απαιτούνται δύο όροι: έγγραφη κατάρτιση εταιρικής σύμβασης και δημοσιότητα. Η δημοσιότητα περιλαμβάνει τα εξής: α) καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της αποφάσεως της διοίκησης για την σύσταση της Α.Ε. καθώς και του καταστατικού που εγκρίθηκε β) με την δημοσίευση στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της εφημερίδας της κυβερνήσεως, ανακοινώσεως για την καταχώριση στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών. Μετά την σύνταξη του καταστατικού με συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλονται στην αρμόδια νομαρχία για έγκριση τα εξής δικαιολογητικά:

- α) Καταστατικό της υπό ίδρυση εταιρείας
- β) Γραμμάτιο καταβολής ποσού 1% επί του μετοχικού κεφαλαίου υπέρ της επιτροπής ανταγωνισμού.
- γ) Ανακοίνωση περίληψης καταστατικού εις εξαπλούν.
- δ) Βεβαίωση επιμελητηρίου για την επωνυμία της εταιρείας.

Σε περίπτωση που η σύσταση της εταιρείας διέπεται και από άλλους νόμους συνυποβάλλονται και τα προβλεπόμενα από κάθε νόμο δικαιολογητικά (οι ιατρικές χρειάζονται βεβαίωση ιατρικού συλλόγου, οι ΕΠΕΥ άδεια της επιτροπής κεφαλαιαγοράς κ.τ.λ.).

Μετά την έγκριση της σύστασης η ενδιαφερόμενη εταιρεία παραλαμβάνει τέσσερις υπογεγραμμένες ανακοινώσεις εκ των οποίων η μία είναι για το αρχείο της ενώ τις υπόλοιπες τρεις πρέπει να προσκομίσει εντός 15 ημερών στην αρμόδια Φ.Α.Ε για θεώρηση όπου πρέπει να καταβάλει: α) Τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου που ανέρχεται σε 1% επί του ύψους του κεφαλαίου και β) Παράβολο καταβολής των τελών δημοσίευσης της ανακοίνωσης στο Φ.Ε.Κ που ανέρχεται στο συνολικό ποσό

των 510 ευρώ (ήτοι 440 ευρώ υπέρ ΚΑΕ 2531 συν 5% υπέρ ΚΑΕ 3512 συν 7% υπέρ ΚΑΕ 3531).

Ένα αντίγραφο της ανακοίνωσης θα παραμένει στην Φ.Α.Ε και τα υπόλοιπα δύο θα παραλαμβάνει εκπρόσωπος της εταιρείας. Το ένα αντίγραφο μαζί με το διπλότυπο είσπραξης των ανωτέρω τελών δημοσίευσης θα κατατίθεται στο Εθνικό Τυπογραφείο για δημοσίευση του στο Φ.Ε.Κ και το άλλο μαζί με το αποδεικτικό κατάθεσης του Εθνικού Τυπογραφείου θα προσκομίζεται στην αρμόδια εποπτεύουσα υπηρεσία εντός μηνός από την εγγραφή της εταιρείας στο οικείο μητρώο Α.Ε . Εφόσον αυτό δεν προσκομισθεί εμπρόθεσμα η εποπτεύουσα υπηρεσία κινεί την διαδικασία διαγραφής της εταιρείας από το μητρώο Α.Ε.

1.6.ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι ανώνυμες εταιρίες πρέπει να έχουν ελάχιστο κεφάλαιο 60.000€. Το ποσό αυτό πρέπει να έχει καταβληθεί κατά την σύσταση της εταιρίας, ή για να είμαστε πιο ακριβείς μέσα σε δύο μήνες από την σύστασή της. Ανάλογα με τον τρόπο που γίνεται η κάλυψη διακρίνεται σε: α) ιδιωτική ή άμεση, β) δημόσια ή διαδοχική. Κατά την πρώτη όλες οι μετοχές αναλαμβάνονται από δύο ή περισσότερους ελεγκτές. Κατά την δεύτερη οι μετοχές αναλαμβάνονται είτε κατά μέρος από τους ιδρυτές και κατά το υπόλοιπο από τρίτους, είτε στο σύνολό τους από τρίτους. Στην δεύτερη περίπτωση δηλ. οι ιδρυτές θέτουν το κεφάλαιο της εταιρίας σε δημόσια εγγραφή. Ο νόμος επιτρέπει να ορίζεται στο καταστατικό η τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Δηλαδή είναι δυνατό κατά την σύσταση(μέσα σε δύο μήνες) να καταβληθεί μόνο μέρος του μετοχικού κεφαλαίου και το υπόλοιπο να καταβάλλεται σε μεταγενέστερο χρονικό διάστημα. Περιορισμοί του προηγούμενου είναι ότι το ελάχιστο που πρέπει να καταβληθεί είναι το εκάστοτε ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που απαιτείται για την σύστασή της, ενώ δεν μπορεί να υπερβαίνεται η διετία. Επίσης οι μετοχές μέχρι την πλήρη αποπληρωμή τους είναι ονομαστικές και σε περίπτωση μη πληρωμής μιας δόσης «οι μετοχές καθίστανται αυτοδικαίως άκυρες». Τέλος δεν είναι δυνατή η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει και με εισφορά είδους σε συνδυασμό τμηματικής καταβολής. Μόνη προϋπόθεση αποτελεί ότι οι εισφορές σε είδος πρέπει να περιληφθούν στο αμέσως καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο, ενώ οι

μεταγενέστερες δόσεις πρέπει να αποτελούνται αποκλειστικά από μετρητά.

1.7 Η ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

A) Η αύξηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας αποτελεί και απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού(εκτός αν προβλέπεται σε αυτό) και επομένως απαιτούνται όλες οι εκείνες οι ενέργειες, που απαιτούνται για τις τροποποιήσεις του καταστατικού(απόφαση γενικής συνέλευσης, δημοσίευση κ.τ.λ.). Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους:

- με νέες εισφορές
- με μετατροπή των δανειστών και των κατόχων ιδρυτικών τίτλων σε μετόχους
- με μετατροπή σε κεφάλαιο των αποθεματικών, αδιανέμητων κερδών και μερισμάτων καθώς και της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής στοιχείων του ισολογισμού
- με την απορρόφηση εταιρίας

Η αύξηση του κεφαλαίου μπορεί να γίνει τεχνικά με την αύξηση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών και με την έκδοση νέων μετοχών.

Παράδειγμα:

Έστω η εταιρία «X Α.Ε.» αποφασίζει αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 100.000€ με την έκδοση νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 10€. Η αύξηση θα γίνει με καταβολή μετρητών. Οι εγγραφές αύξησης του κεφαλαίου είναι:

33.03	μέτοχοι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου	100.000€
	μετοχές 10.000*10€	
40.02	οφειλόμενο μετ. κεφάλαιο	100.000€

33.04	οφειλόμενο μετοχικό κεφαλαίο	100.000€
	33.03 μέτοχοι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου	100.000€
38	ταμείο	100.000€
	μετοχές 10.000*10€	
	33.04 οφειλόμενο μετ. κεφάλαιο	100.000€
40.02	οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	100.000€
	40.00 καταβλημένο μετ. κεφάλαιο	100.000€

1.8 Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Όπως και η αύξηση έτσι και η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού και όλες οι συναφείς ενέργειες. Η μείωση του κεφαλαίου μιας ανώνυμης εταιρίας αποτελεί πιο σημαντική πράξη από την αύξηση του κεφαλαίου, καθώς η πράξη αυτή θίγει εμφανώς τα συμφέροντα των δανειστών της εταιρίας και γι' αυτό ο νόμος έχει θέσει μία έξτρα προϋπόθεση: εκτός από την απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων απαιτείται και έκθεση των ορκωτών ελεγκτών της εταιρίας, σχετικά με την ικανότητα της εταιρίας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της προς τους δανειστές της. Επίσης ο Υπουργός μπορεί να μην εγκρίνει την μείωση του κεφαλαίου αν κρίνει από την έκθεση των ορκωτών ελεγκτών, ότι μετά την μείωση δεν απομένουν ικανές εγγυήσεις. Δεν γίνεται καμία καταβολή στους

μετόχους, από την μείωση του κεφαλαίου, εάν δεν ικανοποιηθούν πλήρως οι δανειστές της εταιρίας ή αν δεν αποφανθεί δικαστήριο ότι οι απαιτήσεις αυτές είναι αβάσιμες.

Η μείωση το κεφαλαίου διακρίνεται σε υποχρεωτική και εκούσια. Υποχρεωτική ονομάζεται η μείωση του κεφαλαίου που προκύπτει μετά από την μη έγκυρη καταβολή μιας δόσης μετοχών(αν δηλ. καταστεί ληξιπρόθεσμη η καταβολή της δόσης στην τμηματική καταβολή κεφαλαίου) και η εταιρία δεν μπορέσει να πουλήσει τις μετοχές μέσω του χρηματιστηρίου. Η εκούσια μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει με επιστροφή των εισφορών και με απόσβεση ζημιών. Στην πρώτη περίπτωση πρόκειται για ουσιαστική μείωση κεφαλαίου, ενώ στην δεύτερη περίπτωση για τυπική μείωση, δεδομένου ότι το κεφάλαιο ήταν και τα προηγούμενα χρόνια, λόγω των ζημιών, ουσιαστικά μειωμένο και η πράξη της μείωσης θα αποτελέσει ουσιαστικά το διαδικαστικό μέρος.

Από τεχνική άποψη η μείωση μπορεί να συντελεστεί είτε με μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών, είτε με ακύρωση ορισμένου αριθμού μετοχών, είτε με αντικατάσταση των υπαρχουσών μετοχών με νέες μικρότερης αξίας(reverse split).

Παράδειγμα:

Έστω η εταιρία «X Α.Ε.» αποφασίζει την μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 100.000€ με μείωση της ονομαστικής της αξίας κατά 10€ και απόδοσης του αντίστοιχου ποσού στους μετόχους. Οι εγγραφές μείωσης θα είναι:

40.00	καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	100.000€
53.16	μέτοχοι- αξία μετοχών προς απόδοση	100.000€
<hr/>		
53.16	μέτοχοι- αξία μετοχών προς απόδοση	100.000€
38	ταμείο	100.000€

1.9 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Ο νόμος για τις ανώνυμες εταιρίες ορίζει πως από τα καθαρά κέρδη διανέμονται ως εξής:

- i. το 5% των καθαρών κερδών αφαιρούνται για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το ένα τρίτο τουλάχιστον του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου.
- ii. 35% του υπολοίπου των κερδών παρακρατείται για την καταβολή πρώτου μερίσματος προς τους μετόχους.

Παράδειγμα:

Η «X» Α.Ε. έχει καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο 300.000€ ενώ για την χρήση 2004 η εταιρία παρουσίασε κέρδη 100.000€. Τα κέρδη διανέμονται ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσης:	100.000€
Μείον: κράτηση για τακτικό αποθ.	5.000€
Υπόλοιπο κερδών:	95.000€
Ελάχιστο μέρισμα προς πληρωμή:	33.250€
Υπόλοιπο κερδών εις νέον:	61.750€

88.00 καθαρά κέρδη χρήσης	100.000€
88.99 κέρδη προς διάθεση	100.000€

88.99 κέρδη προς διάθεση	100.000€
41.02 τακτικό αποθεματικό	5.000€
53.01 μερίσματα πληρωτέα	33.250€

1.10 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ

Ως λύση ή διάλυση εννοούμε την διακοπή της παραγωγικής λειτουργίας της εταιρίας, δηλαδή της λειτουργίας που κατευθύνεται στην επιδίωξη του αντικειμένου της. Η λύση της εταιρίας επέρχεται για λόγους που προβλέπονται στον νόμο ή στο καταστατικό της εταιρίας. Είναι δυνατό να επέλθει και μετά από απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Την λύση της εταιρίας ακολουθεί η εκκαθάριση, εκτός της περίπτωσης της πτώχευσης οπότε ακολουθείται η πτωχευτική διαδικασία. Ως εκκαθάριση ορίζεται το μεταβατικό στάδιο που διανύει η εταιρία, από την λύση της ως τον τελικό διακανονισμό των εταιρικών δεσοληψιών και που αποβλέπει στη ρευστοποίηση της περιουσίας της εταιρίας, στην εξόφληση των δανειστών της και στη διανομή στους εταίρους του τυχόν πλεονάσματος. Το νομικό πρόσωπο της εταιρίας δεν εξαφανίζεται κατά την λύση ούτε παύει να υπάρχει. Αντίθετα ωστόσο περαιωθεί η εκκαθάριση, το νομικό πρόσωπο της εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει για την κάλυψη των αναγκών της.

Όταν επέλθει η λύση της εταιρίας, παύει η εξουσία των οργάνων που ασκούσαν την διοίκηση και την εξουσία αναλαμβάνει το όργανο που είναι επιφορτισμένο με την διεξαγωγή του έργου της εκκαθαρίσεως., που καλείται εκκαθαριστής ή εκκαθαριστές. Σε πολλές περιπτώσεις την εκκαθάριση της εταιρίας ασκεί η πρώτην διοίκηση. Ας δούμε το παρακάτω παράδειγμα:

Πίνακας 1: Τελικός ισολογισμός εκκαθαρίσεως ΑΕ «X»

Μέτοχοι-οφειλόμενο κεφάλαιο	5.000€	Μετοχικό κεφάλαιο	55.000€
Ταμείο	37.700€	προν. Καταβλ.	
	42.700€	(5.000*3= 15.000€)	
		κοινό καταβλ.	
		(10.000*3=30.000€)	

	(5.000*2= 10.000€)	
	Τακτικό αποθεματικό	1.500€
	Έκτακτο αποθεματικό	500€
		57.000€
	ζημιές χρήσης	-4.300€
	διαφορές αποτίμησης	-7.000€
	αποτέλεσμα εκκ/σης	-3.000€
	καθαρή θέση	42.700€

Από τις κοινές μετοχές οι μεν 10.000 είναι πλήρως εξοφλημένες, ενώ οι 5.000 οφείλουν 1€/ μετοχή.

40.01	καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	15.000€
	προν μετοχών	
	53.16 μέτοχοι αξία μετοχών προς απόδοση	15.000€
	53.16.01 προν. μέτοχοι	
	53.16 μέτοχοι αξία μετοχών προς απόδοση	15.000 €
53.16.01	προν. Μέτοχοι	
	38.00 ταμείο	15.000€
40.00	καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	40.000€

κοινών μετοχών

40.02	οφειλόμενο μετοχ. Κεφάλαιο κοινών	5.000€
41.02	τακτικό αποθεματικό	1.500€
41.05	έκτακτο αποθεματικό	500€
88.01	ζημιές χρήσης	4.300€
81.χχ	διαφορές αποτίμησης	7.000€
81.χχ	διαφορές εκκαθαρίσεως	3.000€
33.04	οφειλόμενο κεφάλαιο	5.000€

33.04.01 οφειλόμενο κεφ.κοινών

53.16	μέτοχοι αξία μετοχών προς απόδοση	28.200€
--------------	--	----------------

53.16	μέτοχοι αξία μετοχών προς απόδοση	23.200€
--------------	--	----------------

38.00	ταμείο	5.000€
--------------	---------------	---------------

53.16	μέτοχοι αξία μετοχών προς απόδοση	5.000€
--------------	--	---------------

38.00	ταμείο	5.000€
--------------	---------------	---------------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΕ

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης εισήχθη, σαν θεσμός, το 1955 με τον νόμο 3190. Αποτελεί τον ενδιάμεσο τύπο μεταξύ των προσωπικών και των κεφαλαιουχικών εταιριών, ενώ αποτελεί τον πιο πρόσφατο σχετικά θεσμό. Θα μπορούσαμε να πούμε πως ο συγκεκριμένος τύπος εταιρίας προορίζεται για μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις, ενώ συνήθως επιλέγονται για να αποφευχθούν τα μειονεκτήματα που παρουσιάζουν οι προσωπικές εταιρίες.

Η ευθύνη των εταίρων στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης περιορίζεται, όπως και στην ανώνυμη εταιρία, μέχρι το καταβεβλημένο κεφάλαιο που κάθε εταίρος εισφέρει σε αυτή και «για τις εταιρικές υποθέσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την παρουσία της». Αποτελεί νομικό πρόσωπο και είναι εμπορική εταιρία ανεξάρτητα από τον σκοπό της. Το κεφάλαιο της εταιρίας διαιρείται σε ίσα εταιρικά μερίδια τα οποία απαγορεύεται να μετατραπούν σε μετοχές.

Η εταιρία με πλατειά έννοια κατατάσσεται από τους νομικούς μεταξύ των κοινωνιών σκοπού. Ειδικότερα, ως εταιρία με πλατειά έννοια θεωρείται η ένωση προσώπων ιδιωτικού δικαίου που συγκροτείται με δικαιοπραξία για την επίδιωξη κοινού σκοπού για όλα τα μέλη της ενώσεως και καθοριζόμενη από την δικαιοπραξία αυτή.¹

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, αποτελεί τον ενδιάμεσο τύπο εταιρίας μεταξύ των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών. Έχει εισαχθεί στην χώρα μας το 1955 με τον νόμο Ν.3190. Θα μπορούσαμε να πούμε πως η ΕΠΕ από οικονομική άποψη προορίζεται για επιχειρήσεις μέσου μεγέθους και ότι με τον εταιρικό αυτό τύπο μπορούν να αποφευχθούν σε μεγάλη έκταση τα μειονεκτήματα που παρουσιάζουν οι προσωπικές και οι κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Η ΕΠΕ παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με την ανώνυμη εταιρία. Κατά κανόνα οι εταίροι, ευθύνονται μέχρι το ποσό της εισφοράς τους, δηλαδή περιορισμένα όπως και στην ανώνυμη εταιρία, ενώ για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την παρουσία της.

¹ Αριστ. Ιγνατιάδη (1993): Λογιστική Εταιριών

Η βασική διαφορά της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης από την ανώνυμη εταιρία συνίσταται ότι η εταιρική ιδιότητα απαγορεύεται από τον νόμο να ενσωματωθεί σε μετοχή, πράγμα που σημαίνει ότι είναι δυσκολότερη από τα πράγματα η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου. Κατά τα λοιπά όμως η μεταβίβαση αυτή δεν απαγορεύεται από τον νόμο.

Έτσι, στις προσωπικές εταιρίες είναι ανεπίτρεπτο να περιορισθεί η ευθύνη όλων των εταίρων, ενώ μεταβολές στην προσωπική κατάσταση αυτών όπως πτώχευση, απαγόρευση, θάνατος κ.τ.λ. επιφέρουν κατά κανόνα λύση των εταιριών αυτών και επί πλέον είναι δυσχερής η μεταβίβαση της εταιρικής ιδιότητας. Εξάλλου ο αντιπροσωπευτικός τύπος της κεφαλαιουχικής εταιρίας, η ΑΕ υπόκειται σε σχετικά έντονο κρατικό έλεγχο, για να ιδρυθεί απαιτείται ελάχιστο ύψος μετοχικού κεφαλαίου που είναι ενδεχόμενο να μην είναι, από οικονομική άποψη, απαραίτητο για την λειτουργία της εταιρίας. Επίσης όταν ο αριθμός των μετόχων είναι υπερβολικά μεγάλος ενδέχεται πολλοί από αυτούς να δείχνουν αδιαφορία για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων.

Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ανήκουν στην κατηγορία που ονομάζουμε κεφαλαιουχικές εταιρίες. Βαρύνουσα σημασία για την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού έχει η περιουσιακή συμβολή των εταίρων, το κεφάλαιο που εισφέρουν και όχι τα πρόσωπα που απαρτίζουν τις εταιρίες αυτές. Οι εταίροι μπορεί να μην συμμετέχουν στην διοίκηση της εταιρίας, ενώ για τις υποχρεώσεις της εταιρίας δεν ευθύνονται τα πρόσωπα των εταίρων αλλά μόνον οι καταβολές τους, γι' αυτό και οι τρίτοι που πρόκειται να συναλλαγούν με την εταιρία ενδιαφέρονται να εξακριβώσουν την οικονομική κατάσταση της εταιρίας και όχι των εταίρων της. Τα δικαιώματα του εταίρου στην κεφαλαιουχική εταιρία είναι ανάλογα προς την συμβολή τους στο μετοχικό κεφάλαιο. Έτσι αν η κεφαλαιακή μερίδα ενός εταίρου είναι 10%, το ποσοστό αυτό καθορίζει και την συμμετοχή του εταίρου στα κέρδη και είναι αδύνατο να ορισθεί ότι ο εταίρος θα έχει διαφορετικό ποσοστό στα κέρδη από ότι έχει στο κεφάλαιο.

Η ΕΠΕ έχει την δική της νομική προσωπικότητα. Η απόκτηση νομικής προσωπικότητας από μια εταιρία έχει μεγάλη σημασία ιδιαίτερα στον τομέα των εμπορικών εταιριών. Ο λόγος είναι ότι στις εμπορικές συναλλαγές η ταχύτητα και η ασφάλεια θεωρούνται προϋποθέσεις για την ανάπτυξη αυτών των συναλλαγών. Γενικά η απόκτηση νομικής προσωπικότητας προσδίδει στην εταιρία άνεση κινήσεως

και δράσεως, διότι η εταιρία δρα ως ξεχωριστό πρόσωπο ανεξάρτητα από την δράση των εταίρων της. Ειδικότερα ως προς τις συνέπειες της νομικής προσωπικότητας παρατηρούμε τα εξής:

1. η εταιρία ως νομικό πρόσωπο είναι νέο, ανεξάρτητο και αυτοτελές πρόσωπο. Αυτό της δίνει την δυνατότητα συμμετοχής ως εταίρος σε άλλη εταιρία.
2. η εταιρία - νομικό πρόσωπο έχει την ικανότητα δικαίου και ικανότητα προς δικαιοπραξία και επομένως είναι η ίδια φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.
3. η εταιρία έχει την δική της περιουσία(ενεργητικό και παθητικό) που είναι ανεξάρτητη από την προσωπική περιουσία των εταίρων και που διατίθεται αποκλειστικά για την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού και για την ικανοποίηση των δανειστών της εταιρίας. Άρα οι δανειστές της εταιρίας δεν μπορούν να στραφούν προς την προσωπική περιουσία των εταίρων. Από αυτήν την αρχή της αυτοτέλειας της εταιρικής περιουσίας, προκύπτει επίσης ότι δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός μεταξύ απαιτήσεων που έχει η εταιρία κατά τρίτων και απαιτήσεως που έχουν τρίτοι κατά εταίρων(και αντίστροφα).
4. η εταιρία έχει δικό της όνομα(επωνυμία) με το οποίο διακρίνεται και συναλλάσσεται.
5. η εταιρία έχει την δική της κατοικία, που ονομάζεται έδρα
6. η εταιρία έχει την δική της ιθαγένεια. Η ιθαγένεια της εταιρίας κρίνεται από την έδρα της.²

2.2 ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΕΠΕ

Το καταστατικό της ΕΠΕ πρέπει να περιέχει τα εξής στοιχεία:

- το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, την κατοικία, την ιθαγένεια των εταίρων
- την εταιρική επωνυμία
- την έδρα και τον σκοπό της εταιρίας
- την ιδιότητα της εταιρίας ως περιορισμένης ευθύνης
- το κεφάλαιο της εταιρίας, την μερίδα συμμετοχής και τα εταιρικά μερίδια του κάθε

² Παναγιώτης Παπαδέας(2003): Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ

εταίρου

- βεβαίωση των ιδρυτών ότι καταβλήθηκε το εταιρικό κεφάλαιο
- το αντικείμενο των εις είδος εισφορών, την αποτίμηση αυτών, το όνομα του εισφέροντος εταίρου και το σύνολο της αξίας των εις είδος εισφορών
- την διάρκειά της

2.3.ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΕ

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, είναι εμπορική έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση(άρθρο 3). Συνεπώς είναι υποχρεωμένη να τηρεί τα βιβλία που τηρεί κάθε έμπορος όπως ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π. δ. 186/92). Οι διαχειριστές της ΕΠΕ πρέπει να τηρούν εκτός από τα φορολογικά βιβλία και τα εξής βιβλία, αφού πρώτα θεωρηθούν από τον οικονομικό έφορο:

1. το βιβλίο εταίρων στο οποίο καταχωρούνται το όνομα, ιθαγένεια, διεύθυνση κατοικίας, εισφορές εταίρων καθώς και οι τυχόν μεταβολές των προσώπων αυτών.
2. το βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις που λαμβάνουν οι εταίροι.
3. το βιβλίο πρακτικών διαχειρίσεως στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

Βιβλία από τον ΚΒΣ: κατά κανόνα οι ΕΠΕ εντάσσονται στην Τρίτη κατηγορία βιβλίων από τον χρόνο ενάρξεως των εργασιών τους, ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιούν, ή το επάγγελμα που ασκούν. Επομένως η ΕΠΕ ως επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ έχει υποχρέωση να «τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής». Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων, εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επίσης οι ΕΠΕ έχουν υποχρέωση να τηρούν:

1. ημερολόγιο ή αναλυτικά ημερολόγια και συγκεντρωτικό ημερολόγιο
2. γενικό καθολικό με τους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου
3. αναλυτικά καθολικά
4. βιβλίο απογραφών και ισολογισμών

5. βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων και βιβλίο γραμματίων πληρωτέων
6. βιβλίο αποθήκης υπό προϋποθέσεις

Όλα τα παραπάνω βιβλία εκτός των αναλυτικών καθολικών πρέπει να είναι θεωρημένα από την αρμόδια ΔΟΥ. Ειδικά τη θεώρηση των βιβλίων πρακτικών διαχειρίσεως, συνελεύσεων και εταίρων προβλέπει και το άρθρο 25 του Ν. 3190/55.

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εντάσσεται στην Τρίτη κατηγορία τήρησης βιβλίων. Επομένως ως επιτηδευματίας οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Τα βασικά βιβλία της κατηγορίας αυτής είναι:

- βιβλίο απογραφών και ισολογισμού
- συγκεντρωτικό ημερολόγιο
- γενικό καθολικό
- αναλυτικά καθολικά
- βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων
- αναλυτικά ημερολόγια

Εκτός από τα παραπάνω βιβλία που υποχρεωτικά τηρούνται λόγω ΚΒΣ, τηρούνται και τα εξής βιβλία:

- βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων των συνελεύσεων
- βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων των διαχειριστών
- βιβλίο εταίρων³

2.4 ΤΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΗΣ ΕΠΕ

Τα κύρια όργανα της ΕΠΕ κατά τον νόμο είναι:

- η συνέλευση των εταίρων: αποτελεί το ανώτατο όργανο της εταιρίας και δικαιούται να αποφασίζει επί πάσης εταιρικής υπόθεσης, ενώ των αποφάσεων αυτών είναι

³ Άγγελος Τσαγκλακάνος(1990): Λογιστική Εταιριών

υποχρεωμένα να τηρούν και τα απόντα ή τα διαφωτίσαντα μέλη. Η συνέλευση μπορεί να είναι τακτική(εντός τριών μηνών υποχρεωτικά από την λήξη της εταιρικής χρήσης και αποφασίζει για την έγκριση του ισολογισμού, την διάθεση των κερδών και την απαλλαγή των διαχειριστών από την ευθύνη), έκτακτη(αν ζητηθεί από το εκπροσωπούμενο 5% του εταιρικού κεφαλαίου ή σε περίπτωση απώλειας του 50% του εταιρικού κεφαλαίου) και η καταστατική συνέλευση(είναι η αρμόδια για να αποφασίσει την τροποποίηση του καταστατικού).

- ο ένας ή περισσότεροι διαχειριστές: αποτελούν τα πρόσωπα που διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις στο όνομα της εταιρίας και την εκπροσωπούν
- οι ελεγκτές

2.5 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΕ

Οι εγγραφές σύστασης της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, δεν διαφέρει από τις εγγραφές σύστασης της ανώνυμης εταιρίας, παρά μόνο ως προς το μέρος στην καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου που στην ΕΠΕ πρέπει να είναι ολόκληρη και άμεση με την σύσταση. Επίσης δεν υπάρχουν λογαριασμοί οφειλόμενου κεφαλαίου.

Παράδειγμα: Συστήνεται εταιρία περιορισμένης ευθύνης με τρεις εταίρους με εταιρικό κεφάλαιο 300.000€. Το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε 10.000 μερίδια ονομαστικής αξίας 30€/μrd. Τα μερίδια κατανέμονται στους τρεις εταίρους ως εξής: 4.000 μrd στον κο Αντωνίου, 3.000 μrd στον κο Βασιλείου και 3.000 μrd στον κο Γεωργίου. Η κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται με μετρητά.

		38.00
	ταμείο	300.000€
	40.06 εταιρικό κεφάλαιο	300.000€
40.06	καταβλημένο κεφάλαιο	
40.06.01	Αντωνίου	120.000€
40.06.02	Βασιλείου	90.000€
40.06.03	Γεωργίου	90.000€

2.6 ΕΓΚΡΙΣΗ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΕ

Για να συσταθεί μία εταιρία περιορισμένης ευθύνης θα πρέπει να καταρτιστεί μόνο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Εντός 15 ημερών από την υπογραφή του καταστατικού, θα πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση και πληρωμή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1%. Επίσης θα πρέπει να θεωρηθεί από το Ταμείο Νομικών και από το Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων. Τέλος απαιτείται θεώρηση από το οικείο Επιμελητήριο για την επωνυμία. Αφού θεωρηθεί από όλες τις προηγούμενες αρχές υποβάλλεται στο Πρωτοδικείο για καταχώρηση στο μητρώο ΕΠΕ και ΑΕ. Η καταχώρηση στο Μητρώο ΕΠΕ και ΑΕ, αποτελεί τον έναν από τους δύο όρους δημοσιότητας. Ο άλλος όρος είναι η καταχώρηση ανακοίνωσης της σύστασης της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με ταυτόχρονη περίληψη του καταστατικού.

Για την λήψη ΑΦΜ και την θεώρηση των βιβλίων της εταιρίας χρειάζεται να κατατεθούν στην εφορία τα εξής:

- ⇒ Αντίγραφο καταστατικού ίδρυσης
- ⇒ Τριπλότυπο ΤΑΠΕΤ
- ⇒ Μισθωτήριο συμβόλαιο οικήματος ή υπεύθυνη δήλωση ιδιοκτησίας ακινήτου
- ⇒ Δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος
- ⇒ Χαρτόσημο έναρξης δραστηριότητας
- ⇒ Πιστοποιητικό εγγραφής στο οικείο επιμελητήριο
- ⇒ Αποδεικτικό ασφαλιστικής ενημερότητας των μελών της ΕΠΕ

Αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας των διαχειριστών της ΕΠΕ

2.7 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ ΕΠΕ

Το κεφάλαιο της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 18.000€ και πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο κατά την κατάρτιση της εταιρικής συμβάσεως, δηλαδή με την υπογραφή του καταστατικού. Το μισό του εταιρικού κεφαλαίου πρέπει υποχρεωτικά να είναι καταβλημένο σε μετρητά ενώ το ελάχιστο ποσό μετρητών ανεξάρτητα από το εταιρικό κεφάλαιο είναι 9.000€. Το εταιρικό

κεφάλαιο δεν πρέπει να μειωθεί κάτω του ελάχιστου ποσού δηλ. κάτω των 18.000€. Τα εταιρικά μερίδια διαιρούνται σε πολλαπλάσια των 30€ ανά μερίδιο. Κάθε εταίρος κατέχει ορισμένο αριθμό μεριδίων τα οποία αποτελούν την μερίδα συμμετοχής.

Οι εισφορές κάθε εταίρου μπορεί να είναι είτε σε χρήμα είτε σε είδος. Οι εισφορές σε είδος μπορεί να είναι ακίνητα, μηχανήματα, εμπορεύματα και πρώτες ύλες, εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα κ.τ.λ. Επίσης μπορεί να είναι και αξιόγραφα. Η διαδικασία αποτίμησης των εισφορών σε είδος βασίζεται στο άρθρο 9 του Κ.Ν.2190/20.

Λόγω της σημασίας που έχει το κεφάλαιο της ΕΠΕ τόσο για την ίδια την λειτουργία της, όσο και για τους δανειστές της, ο νόμος περιέλαβε διατάξεις σχετικές μ' αυτό.

Έτσι ο νόμος ορίζει ότι το κεφάλαιο της εταιρίας, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ποσό των 18.000€ που μάλιστα να έχει καταβληθεί ολόκληρο κατά την σύσταση της εταιρίας. Επίσης αντίθετα με ότι ισχύει στις ανώνυμες εταιρίες, δεν είναι δυνατή η τμηματική καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου, ακόμα και αν είναι μεγαλύτερο από το ελάχιστο ποσό που ορίζει ο νόμος, και στο καταστατικό πρέπει να περιέχεται βεβαίωση των ιδρυτών ότι καταβλήθηκε το κεφάλαιο. Το ελάχιστο όριο του κεφαλαίου πρέπει να υπάρχει όχι μόνο κατά την σύσταση της εταιρίας αλλά και κατά την διάρκεια της ζωής της.

Το κεφάλαιο της εταιρίας δημιουργείται από εισφορές των εταίρων που μπορεί να είναι σε χρήμα ή σε είδος. Το μισό όμως του ελάχιστου εταιρικού κεφαλαίου, πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά. Απαγορεύεται όμως ένας εταίρος να εισφέρει μόνο είδος και καθόλου μετρητά.

Οι εισφορές σε είδος μπορεί να είναι ακίνητα, πλοία, μηχανήματα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες, εμπράγματα δικαιώματα ή ενοχικά δικαιώματα. Επίσης μετοχές, ομόλογα, γραμμάτια εισπρακτέα κ.α.

Η προσωπική εργασία δεν αποτελεί αντικείμενο εισφοράς λόγω του κεφαλαιουχικού χαρακτήρα της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης.

Η διαδικασία αποτίμησης των εισφορών σε είδος, είναι η ίδια που ακολουθείται και στις ανώνυμες εταιρίες, δηλαδή η εκτίμηση γίνεται από την επιτροπή που προβλέπει το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/20.

Το εταιρικό μερίδιο διαιρείται σε ίσα τμήματα τα οποία ονομάζονται εταιρικά μερίδια. Η ονομαστική αξία του κάθε μεριδίου ορίζεται από το καταστατικό της εταιρίας, ενώ ο νόμος ορίζει πως δεν πρέπει να είναι μικρότερο από 30€ ή από ακέραιο πολλαπλάσιο του ποσού αυτού. Μεριδα συμμετοχής, ονομάζεται το συγκεκριμένο ποσοστό συμμετοχής ενός εταίρου στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Κάθε εταίρος, έχει κατά τον νόμο μια μερίδα συμμετοχής αλλά κάθε μερίδα μπορεί να αποτελείται από ένα ή περισσότερα εταιρικά μερίδια.

Από τα παραπάνω, προκύπτουν τα εξής:

Αριθμός εταιρικών μεριδίων = εταιρικό κεφάλαιο/ ονομαστική αξία μεριδίου

Ονομαστική αξία εταιρικού μεριδίου = εταιρικό κεφάλαιο/ αριθμός εταιρικών μεριδίων

Εταιρικό κεφάλαιο = αριθμός εταιρικών μεριδίων x ονομαστική αξία εταιρικού μεριδίου

Μεριδα συμμετοχής = ονομαστική αξία εταιρικού μεριδίου x αριθμός εταιρικών μεριδίων⁴

2.8 Η ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ Η ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΕ

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ΕΠΕ αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού, για την οποία απαιτείται ορισμένη πλειοψηφία και υπόκειται στους ίδιους όρους δημοσιότητας που υποβάλλεται και η σύσταση της εταιρίας. Ειδικότερα η αύξηση του κεφαλαίου της ΕΠΕ μπορεί να πραγματοποιηθεί με τους εξής τρόπους:

1. με την έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, λόγω νέων εισφορών: τα νέα μερίδια πρέπει να έχουν την ίδια ονομαστική αξία με την παλιά ονομαστική αξία.
2. με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των παλαιών εταιρικών μεριδίων, λόγω νέων εισφορών: είναι ο καλύτερος και συνηθέστερος τρόπος αύξησης κεφαλαίου. Αναγκαστικά το νέο κεφάλαιο θα καλυφτεί από τους παλιούς εταίρους.

⁴ Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης(1993): Θεωρητική & Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων

3. με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών: με τον τρόπο αυτό της αύξησης του κεφαλαίου δεν επιφέρεται αύξηση της καθαρής περιουσίας, σε αντίθεση με τους δύο προηγούμενους τρόπους.
4. με την συγχώνευση εταιριών: στην περίπτωση αυτή το εταιρικό κεφάλαιο αυξάνεται κατά την αξία των περιουσιακών στοιχείων των απορροφόμενων εταιριών
5. με την κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής στοιχείων ισολογισμού: όπως και στην c) περίπτωση έτσι και εδώ δεν αυξάνεται η περιουσιακή θέση της εταιρίας.

Και η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου, όπως και η αύξηση, είναι δυνατό να γίνει μόνο με τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης και επομένως απαιτούνται οι όροι της δημοσιότητας που απαιτούνται σε κάθε τροποποίηση. Για να αποφασισθεί η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου είναι η γενική συνέλευση των εταίρων. Σε καμία περίπτωση όμως το εταιρικό κεφάλαιο δεν είναι δυνατόν να μειωθεί κάτω από το ελάχιστο όριο, ούτε τα εταιρικά μερίδια κάτω των 30€. Η ελάττωση του κεφαλαίου, διακρίνεται σε προαιρετική ή εκούσια και σε υποχρεωτική ή αναγκαστική.

Προαιρετική είναι η μείωση που γίνεται λόγω ελάττωσης ζημιών και λόγω πλεονάζοντος κεφαλαίου. Υποχρεωτική είναι η ελάττωση του κεφαλαίου σε περίπτωση απώλειας του 1/2 του εταιρικού κεφαλαίου και σε περίπτωση εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου. Παρακάτω αναλύουμε τις προαναφερόμενες μειώσεις:

1. μείωση κεφαλαίου λόγω ζημιών: η περίπτωση αυτή θα προκύψει όταν δεν υπάρχει επαρκές αποθεματικό ή όταν οι συμπληρωματικές εισφορές δεν καλύπτουν το σύνολο των ζημιών. Επίσης η ζημιά δεν είναι το 1/2 του κεφαλαίου διότι τότε η μείωση του κεφαλαίου είναι υποχρεωτική
2. μείωση λόγω πλεονάζοντος κεφαλαίου: εάν διαπιστωθεί περίσσεια κεφαλαίου σε σχέση με τις ανάγκες της εταιρίας το πλεονάζον θα επιστραφεί στους εταίρους κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο κεφάλαιο.
3. Λόγω εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου: η έξοδος του εταίρου μπορεί να προέλθει είτε για λόγους που προβλέπει το καταστατικό είτε για σπουδαίους λόγους όπως π.χ. ασθένεια κ.α. Έτσι βλέπουμε πως την έξοδο ζητά ο επιθυμών να εξέλθει εταίρος, ενώ τον αποκλεισμό ενός εταίρου ζητούν ή οι υπόλοιποι εταίροι ή ο διαχειριστής.

4. Μείωση λόγω απώλειας του 1/2 του κεφαλαίου: σε περίπτωση απώλειας του 1/2 εταιρικού κεφαλαίου οι διαχειριστές υποχρεούνται να συγκαλέσουν την συνέλευση για να αποφασίσει την διάλυση της εταιρίας ή την μείωση του κεφαλαίου.

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους:

-με μείωση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων

-με μείωση του αριθμού μεριδίων

-με ταυτόχρονη μείωση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων και με μείωση του αριθμού τους.

Παράδειγμα:

Έστω η εταιρία «X ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» αποφασίζει την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 300.000€. Το σημερινό κεφάλαιο είναι 900.000€ και διαιρείται σε 10.000 μερίδια αξίας 90€/ μρδ, τα οποία κατανέμονται ως εξής: Αντωνίου 5.000 μερίδια, Βασιλείου 3.000 μερίδια και Γεωργίου 2.000 μερίδια. Η αύξηση του κεφαλαίου θα πραγματοποιηθεί με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων κατά 30€/ μρδ με την καταβολή μετρητών. Οι εγγραφές αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου θα είναι:

33.07	εταίροι δ/κοί λ/σμοί εταίρων	300.000€
33.07.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	150.000€
33.07.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	90.000€
33.07.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	60.000€
40.06	εταιρικό κεφάλαιο	300.000€

38	ταμείο	300.000€
33.07	Δοσ/κοί λ/σμοί εταίρων	300.000€
33.07.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	150.000€

33.07.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	90.000€
33.07.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	60.000€

2.9 ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Όπως αναφέραμε και στην αύξηση του κεφαλαίου, έτσι και στην μείωση του κεφαλαίου απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού και τήρηση των όρων δημοσιότητας. Αποκλειστικά αρμόδια αρχή για να αποφασίσει την μείωση του κεφαλαίου είναι η γενική συνέλευση. Λόγω των επιπτώσεων που μπορεί να έχει η μείωση του κεφαλαίου στα συμφέροντα των δανειστών της εταιρίας, ο νόμος επιβάλλει να δημοσιεύεται η περίληψη της αποφάσεως της συνελεύσεως, ώστε να ενημερώνονται οι δανειστές της εταιρίας και για να διατυπώσουν τις αντιρρήσεις τους.

Σε καμιά περίπτωση το εταιρικό κεφάλαιο της ΕΠΕ δεν μπορεί να μειωθεί κάτω από το ελάχιστο εταιρικό κεφάλαιο που απαιτείται, δηλ. κάτω από 18.000€, ούτε τα εταιρικά μερίδια κάτω από 30€/ μρδ. Η μείωση του κεφαλαίου διακρίνεται σε εκούσια ή προαιρετική και υποχρεωτική ή αναγκαστική. Προαιρετική είναι η μείωση που πραγματοποιείται λόγω ζημιών ή λόγω πλεονάζοντος κεφαλαίου. Υποχρεωτική είναι η μείωση του κεφαλαίου λόγω εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου και λόγω απώλειας του ½ του εταιρικού κεφαλαίου.

Παράδειγμα: Έστω η εταιρία «Χ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» η οποία αποφασίζει την μείωση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 30.000€ λόγω εξόδου εταίρου από την εταιρία. Το εταιρικό κεφάλαιο αποτελείται από 300.000€ διαιρούμενο σε 1.000 μερίδια ονομαστικής αξίας 300€/ μρδ. Τα μερίδια μεταξύ των εταίρων κατανέμονται ως εξής: Αντωνίου 450 μερίδια, Βασιλείου 450 μερίδια και Γεωργίου 100 μερίδια. Ο εταίρος Γεωργίου αποχωρεί από την εταιρία, ενώ το Πρωτοδικείο αποφασίζει αποζημίωση ίση με την ονομαστική αξία του μεριδίου και οι εγγραφές παρουσιάζονται παρακάτω:⁵

⁵ Μιλτιάδης Λεοντάρης(2003,Παμισος): Προσωπικές, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες

40.06	καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο	30.000€
	33.07	εταίροι δ/κοί λ/σμοί εταίρων
	33.07.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ
		30.000€

33.07	εταίροι δ/κοί λ/σμοί εταίρων	30.000€
33.07.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	30.000€
	53.14	βραχ. Υποχρεώσεις προς εταίρους
	53.14.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ
		30.000€

53.14	βραχ. Υποχρεώσεις προς εταίρους	30.000€
53.14.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	30.000€
38	ταμείο	30.000€

Στην περίπτωση που το Πρωτοδικείο είχε αποφασίσει αποζημίωση διαφορετική από την ονομαστική αξία του μεριδίου θα είχαμε την εξής διαφορά στο 1^ο άρθρο:

40.06	καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο	30.000€
--------------	--------------------------------------	----------------

81.XX	διαφορά επιπλέον αποτίμησης μερίδας συμ/χής	1.000€
33.07	δ/κοί λ/σμοί εταίρων	31.000€

ή

40.06	καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο	29.000€
81.XX	διαφορά επί έλαττον αποτίμησης μερίδας συμ/χής	1.000€
33.07	δ/κοί λ/σμοί εταίρων	28.000€

2.10 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Κατ' αναλογία των όσων ισχύουν στις ανώνυμες εταιρίες, η ΕΠΕ είναι υποχρεωμένη να αφαιρεί το 1/20(5%) των ετήσιων κερδών προς σχηματισμού τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό φθάσει στο ένα τρίτο(1/3) του κεφαλαίου. Ως κεφάλαιο νοείται όχι το αρχικό αλλά το εκάστοτε κεφάλαιο. Μετά από την αφαίρεση αυτή, το υπόλοιπο διατίθεται σύμφωνα με το καταστατικό και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης στους εταίρους. Κατά τον νόμο «η συνέλευση είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει περί εγκρίσεως του ισολογισμού και της διαθέσεως των κερδών»

Παράδειγμα: Η «Χ ΕΠΕ» έχει καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο 300.000€ ενώ για την χρήση 2004 η εταιρία παρουσίασε κέρδη 100.000€. Τα κέρδη διανέμονται ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσης:	100.000€
Μείον: κράτηση για τακτικό αποθ.	5.000€
Υπόλοιπο κερδών:	95.000€

88.00	καθαρά κέρδη χρήσης	100.000€
88.99	κέρδη προς διάθεση	100.000€

88.99	κέρδη προς διάθεση	100.000€
41.02	τακτικό αποθεματικό	5.000€
53.14	βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	95.000€

2.11 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΕ

Η λύση και η εκκαθάριση της ΕΠΕ μπορεί να γίνει για τους εξής λόγους, σύμφωνα με τον νόμο 3190/55:

- ⇒ σε κάθε περίπτωση που προβλέπεται από τον νόμο ή το καταστατικό της
- ⇒ με απόφαση της συνελεύσεως των εταίρων. Η απόφαση αυτή λαμβάνεται αν δεν προβλέπεται αλλιώς από το καταστατικό της εταιρίας, με πλειοψηφία των $\frac{3}{4}$ της συνέλευσης και τα οποία εκπροσωπούν τα $\frac{3}{4}$ των εταιρικών μεριδίων(του εταιρικού κεφαλαίου).
- ⇒ Με δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο, κατόπιν αιτήσεως κάποιου ή κάποιων εταίρων που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου
- ⇒ Με την κήρυξη της εταιρίας σε πτώχευση

Εάν η εταιρία για κάποιον λόγο λυθεί, εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθάρισης, εκτός αν η λύση προήλθε από πτώχευση. Μέχρι το τέλος της εκκαθάρισης και της διανομής, η εταιρία ως νομικό πρόσωπο διατηρεί την επωνυμία της και στην οποία πρέπει να προστεθεί ο όρος «υπό εκκαθάριση». Κατά την έναρξη της διαδικασίας, οι εκκαθαριστές θα πρέπει να ενεργήσουν απογραφή της εταιρικής περιουσίας και να καταρτίσουν ισολογισμό⁶.

Μετά την περάτωση της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές συντάσσουν τον τελικό ισολογισμό εκκαθάρισεως και τον υποβάλλουν στην συνέλευση των εταίρων προς

⁶ Μιλτιάδης Λεοντάρης(2003,Παμσος): Προσωπικές, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες

έγκριση και δημοσιοποίηση. Η διανομή του αποτελέσματος στους εταίρους γίνεται ανάλογα με την μερίδα συμμετοχής τους.

Πίνακας 2 Παράδειγμα

Ταμείο	2.9000.000€	Εταιρικό κεφάλαιο	3.000.000€
		Αποθεματικά	500.000€
		Αποτέλεσμα εκκαθάρισης	500.000€
			4.000.000€
		Ζημιές χρήσης	1.000.000€
		Διαφ. Αποτίμησης	100.000€
		Καθαρή θέση	2.900.000€

Το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε 100.000 μερίδια των 30€ έκαστο και τα οποία διανέμονται ως εξής: εταίρος Αντωνίου 35.000 μρδ, εταίρος Βασιλείου 35.000 μρδ και εταίρος Γεωργίου 30.000 μρδ.

Οι εγγραφές απόδοσης της εκκαθάρισεως θα είναι:

41.00	αποθεματικά	500.000€
86.00	αποτέλεσμα εκκαθάρισης	500.000€
40.06.00	καταβλ. Εταιρικό κεφάλαιο	1.000.000€
40.06.01	μερίδα ΑΝΤΩΝΙΟΥ	350.000€
40.06.02	μερίδα ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	350.000€

40.06.03 μερίδα ΓΕΩΡΓΙΟΥ 300.000€

40.06	καταβλ. Εταιρικό κεφάλαιο	1.100.000€
40.06.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	385.000€
40.06.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	385.000€
40.06.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	330.000€
88.01	ζημιές χρήσης	1.000.000€
86.00	διαφορές αποτ/ης	100.000€

40.06 καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο 2.900.000€

40.06.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	1.015.000€
40.06.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	1.015.000€
40.06.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	870.000€

33.07 δοσολ. Λ/σμοί εταίρων 2.900.000€

33.07.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	1.015.000€
33.07.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	1.015.000€
33.07.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	870.000€

33.07 δοσολ/κοί λ/σμοί εταίρων 2.900.000€

33.07.01	ΑΝΤΩΝΙΟΥ	1.015.000€
-----------------	-----------------	-------------------

33.07.02	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	1.015.000€
33.07.03	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	870.000€
38.00	ταμείο	2.900.000€

2.12 ΑΚΥΡΗ ΕΠΕ

Μία σύμβαση συστάσεως εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που δεν έγινε ενώπιον συμβολαιογράφου είναι άκυρη. Επίσης μία εταιρία κηρύσσεται άκυρη με δικαστική απόφαση διότι συστήθηκε με ιδιωτικό και όχι συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ας δούμε πότε μια εταιρία κηρύσσεται άκυρη αναλυτικά:

- a) Εάν η εταιρία συστήθηκε με κεφάλαιο μικρότερο από το ελάχιστο όριο των 18.000€ ή δεν τηρήθηκε η αναλογία των μετρητών κατά το ήμισυ ή δεν έχει καταβληθεί ολόκληρο κατά την σύσταση.
- b) Εάν η εταιρική επωνυμία δεν είναι σύννομη
- c) Εάν δεν περιλαμβάνεται στο καταστατικό ο σκοπός της εταιρίας
- d) Εάν δεν περιλαμβάνεται στο καταστατικό τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος για το κεφάλαιο, την μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου και την βεβαίωση των ιδρυτών περί καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου
- e) Εάν ο σκοπός της εταιρίας είναι παράνομος
- f) Εάν όλοι οι ιδρυτές, όταν υπογράφηκε η εταιρική σύμβαση, δεν είχαν την ικανότητα για δικαιοπραξία

2.13 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΕ

Η δημοσιότητα της ΕΠΕ περιλαμβάνει δύο χωριστές ενέργειες:

- a) Στο πρωτοδικείο: η δημοσιότητα εξασφαλίζεται με την υποβολή του καταστατικού εγγράφου της ΕΠΕ στο πρωτοδικείο, για να καταχωρηθεί στα βιβλία εταιριών αυτού.
- b) Στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως: στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ δημοσιεύεται ανακοίνωση για την καταχώρηση στο μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης που περιλαμβάνει τα βασικά χαρακτηριστικά της εταιρικής σύμβασης.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, μπορεί να συσταθεί από ένα πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη, οπότε στην επωνυμία της συμπεριλαμβάνονται ολογράφως οι λέξεις «ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ».

Φυσικό ή νομικό πρόσωπο δε μπορεί με ποινή ακυρότητας να είναι μοναδικός εταίρος σε περισσότερες από μία εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δε μπορεί με ποινή ακυρότητας να έχει ως μοναδικό εταίρο μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

Οι εξουσίες της συνέλευσης των εταίρων ασκούνται από τον μοναδικό εταίρο. Οι αποφάσεις του μοναδικού εταίρου που λαμβάνονται κατά τον τρόπο αυτόν, καταγράφονται σε πρακτικό προσυπογραφόμενο αυθημερόν από παριστάμενο συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρείας.

Οι συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ του μοναδικού εταίρου και της εταιρείας την οποία εκπροσωπεί εγγράφονται σε πρακτικά ή καταρτίζονται γραπτώς. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στις τρέχουσες πράξεις που συνάπτονται υπό κανονικές συνθήκες.

Κατά τα λοιπά στη μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται και οι λοιπές διατάξεις του παρόντος νόμου(3190/55).Ο θεσμός της μονοπρόσωπης ΕΠΕ καθιερώθηκε με το Π.Δ. 279/93. Η παράγραφος 1 δέχεται πως και ένα πρόσωπο μπορεί να συστήσει εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Η διάταξη αυτή πλήττει ευθέως τη θεωρία ότι η εταιρία αποτελεί σύμβαση, αφού για την κατάρτιση σύμβασης απαιτείται η σύμπτωση της βουλήσεως δύο τουλάχιστον προσώπων. Η παράγραφος 1 δέχεται ακόμα την μετατροπή της πολυπρόσωπης ΕΠΕ σε μονοπρόσωπη, που μπορεί να γίνει με πράξεις «εν ζωή». Σε όλες βέβαια τις περιπτώσεις απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού και μεταξύ αυτών περιλαμβάνεται το άρθρο περί επωνυμίας, στην οποία προστίθενται ολογράφως οι λέξεις «Μονοπρόσωπη Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης». Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δεν μπορεί να είναι μοναδικός εταίρος παρά μόνο σε μία ΕΠΕ. Επιπλέον εταιρία περιορισμένης ευθύνης δεν μπορεί να έχει ως μοναδικό εταίρο μονοπρόσωπη ΕΠΕ. Όλες τις εξουσίες της συνελεύσεως των εταίρων της ΕΠΕ ασκεί ο μοναδικός

μέτοχος αυτής αλλά οι αποφάσεις που λαμβάνονται καταγράφονται στο σχετικό βιβλίο πρακτικών.⁷

⁷ Παναγιώτης Παπαδέας(2003): Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^Ο ΔΙΑΦΟΡΕΣ & ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΔΥΟ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

3.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ

- Υπάρχει περιορισμένη ευθύνη των εταίρων στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης και των μετόχων στην ανώνυμη εταιρία
- Ανώτατο όργανο διοίκησης αποτελεί και στις δύο εταιρίες η γενική συνέλευση
- Και στις δύο εταιρίες είναι δυνατή η ίδρυσή τους από ένα εταίρο ή μέτοχο για την εταιρία περιορισμένης ευθύνης και ανώνυμης εταιρίας αντίστοιχα
- Υπάγονται σύμφωνα με τον ΚΒΣ στην ίδια κατηγορία βιβλίων και στοιχείων
- Είναι δυνατή και στις δύο εταιρίες η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων για την ΕΠΕ και η πώληση των μετοχών στην ΑΕ
- Δεν επέρχεται λύση των εταιριών σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου ή μετόχου
- Η αύξηση και η μείωση του εταιρικού και μετοχικού κεφαλαίου, η λύση και εκκαθάριση, αντίστοιχα και για τις δύο εταιρίες, επιβάλλεται απόφαση της συνέλευσης
- Απαιτούνται οι ίδιοι όροι δημοσιότητας και στις δύο εταιρίες
- Αφαιρείται το ίδιο ποσοστό και για τις δύο εταιρίες προς τακτικό αποθεματικό
- Αποτελούν και οι δύο εμπορικές εταιρίες
- Ισχύει η σταθερότητα του κεφαλαίου και στις δύο εταιρίες
- Αποτίμηση των εισφορών σε είδος γίνονται και στις δύο εταιρίες από την επιτροπή του άρθρου 9

3.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ

- στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης υπάρχει εταιρικό κεφάλαιο, ενώ στην ανώνυμη εταιρία μετοχικό κεφάλαιο
- το μερίδιο στην ΕΠΕ δεν μπορεί να μετατραπεί σε αξιόγραφο όπως η μετοχή
- διαφέρουν στο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυσή τους
- στην ΕΠΕ δεν μπορεί να γίνει μετατροπή των δανειστών της εταιρίας σε εταίρους, αντίθετα με ότι ισχύει στην ανώνυμη εταιρία

- στην ΕΠΕ δεν υπάρχει οφειλόμενο κεφάλαιο και τμηματική καταβολή κεφαλαίου, διότι καταβάλλεται με την σύσταση, ενώ στην ΑΕ υπάρχει
- στην ΑΕ δεν υπάρχει διαχειριστής όπως στην ΕΠΕ
- στην ΕΠΕ υπάρχει εισφορά προσωπικής εργασίας του εταίρου, αντίθετα με την ΑΕ

3.3 ΑΛΛΟΔΑΠΗ ΑΕ

Μια εταιρία, είτε ανώνυμη εταιρία είτε περιορισμένης ευθύνης, θεωρείται αλλοδαπή όταν έχει την έδρα της εκτός Ελλάδος. Η αλλοδαπή εταιρία υπάγεται στο δίκαιο της χώρας στην οποία έχει την έδρα της. Εάν θεωρηθεί ότι η αλλοδαπή εταιρία έχει την πραγματική της έδρα στην ημεδαπή, τότε αυτή μπορεί να αναχθεί και στα ελληνικά δικαστήρια. Να τονίσουμε ότι εταιρία που περιλαμβάνει στα μέλη της και αλλοδαπά πρόσωπα(φυσικά ή νομικά), εφόσον έχει την έδρα της εντός της ελληνικής επικράτειας, δεν θεωρείται αλλοδαπή. Να επισημάνουμε ότι ρητά από τον νόμο απαγορεύεται η απόκτηση από αλλοδαπή εταιρία ακινήτων στην παραμεθόριο περιοχή. Εξαιρέση γίνεται μέσω της οικείας νομαρχίας, όταν οι διαχειριστές για την ΕΠΕ και οι μέτοχοι για την ΑΕ είναι ελληνικής ιθαγένειας.

Οι αλλοδαπές εταιρίες μπορούν να εγκαταστήσουν στην Ελλάδα υποκατάστημα ή πρακτορείο κατόπιν αποφάσεως(άδειας) του Υπουργείου Εμπορίου(ή Ανάπτυξης). Η άδεια αυτή εκδίδεται εφόσον:

- η εταιρία έχει συσταθεί σύμφωνα με τους όρους και τους νόμους της πολιτείας, στην οποία βρίσκεται η έδρα της και είναι σε λειτουργία.
- Έχει προσκομισθεί από το κυρωμένο προξενείο αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας του αντιπροσώπου ή πράκτορα αυτής, που περιλαμβάνει απαραίτητα τον διορισμό αντικλήτου, καθώς και το ονοματεπώνυμο των εκπροσωπούμενων την εταιρία στην έδρα αυτής.
- Και οι ημεδαπές εταιρίες έχουν την δυνατότητα να εγκαταστήσουν υποκατάστημα ή πρακτορείο στην Πολιτεία, όπου η έδρα της αλλοδαπής εταιρίας

Η απόφαση του Υπουργείου Εμπορίου περί παροχής άδειας εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρίας πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία εταιριών του αρμόδιου Πρωτοδικείου. Επίσης περίληψη αυτής θα πρέπει να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Μέχρι να τηρηθούν οι πιο πάνω διαδικασίες, οι έπ' ονόματι της εταιρίας συμβληθέντες ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρων.

Τιμωρούνται δε με τις ποινές του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικα, όποιος συναλλάσσεται ως εκπροσωπών αλλοδαπή εταιρία, που δεν έχει άδεια εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα χωρίς να έχουν υποβληθεί στις σχετικές διατυπώσεις του ελληνικού δικαίου, αντιμετωπίζουν την de facto αναγνώριση ως προσωπικές ή αφανείς εταιρίες με ότι προβλέπεται για αυτές.

Οι έννοιες «πραγματική έδρα στην Ελλάδα» και «δημιουργία στην Ελλάδα εγκαταστάσεως», τονίζεται πως δεν ταυτίζονται. Αλλοδαπές εταιρίες θεωρούνται αυτές που είναι εγκαταστημένες στην αλλοδαπή και εγκαθιστά απλώς υποκαταστήματα, πρακτορεία ή γραφεία στην Ελλάδα. Αν διαπιστωθεί ότι μια εταιρία έχει την πραγματική της έδρα στην Ελλάδα και φέρεται ως αλλοδαπή, ενώ δεν έχουν διατυπωθεί οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ίδρυσή της που επιβάλλει το ελληνικό δίκαιο, τότε αυτή η εταιρία κηρύσσεται άκυρη αυτοδίκαια και θεωρείται ως «εν τοις πράγμασι» μόνο εταιρία.

Οι δραστηριότητες των εγκαθισταμένων, κατά τα ανωτέρω, στην Ελλάδα αλλοδαπών επιχειρήσεων πρέπει να ασκούνται αποκλειστικά εκτός Ελλάδας.

3.4 ΈΓΚΡΙΣΗ ΙΔΡΥΣΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

- α) Απόφαση της αλλοδαπής εταιρείας για ίδρυση υποκαταστήματος στην Ελλάδα προσδιορίζοντας τον σκοπό, την έδρα και την επωνυμία του υποκαταστήματος.
- β) Καταστατικό της αλλοδαπής εταιρείας, όπως ισχύει κατά την χρονική περίοδο της αίτησης με θεώρηση από την αρμόδια αρχή της έδρας της
- γ) Συμβολαιογραφική ή Προξενική πράξη διορισμού πληρεξουσίου αντιπροσώπου και αντίκλητου της εταιρείας στην Ελλάδα που μπορεί να είναι το ίδιο πρόσωπο.
- δ) Βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας της έδρας της ότι η εταιρεία δεν διαλύθηκε ούτε ανακλήθηκε η άδεια σύστασής της.
- ε) Βεβαίωση για τα πρόσωπα που εκπροσωπούν την αλλοδαπή εταιρεία στην έδρα της.

στ) Βεβαίωση για το καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο.

ζ) Τον αριθμό μητρώου καταχώρησης της εταιρείας στην έδρα της. Εξαιρούνται οι εταιρείες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης που το δίκαιο της χώρας τους δεν προβλέπει την καταχώρηση σε μητρώο.

η) Γραμμάτιο είσπραξης για δημοσίευση της ανακοίνωσης έγκρισης στο Φ.Ε.Κ., συνολικού ποσού 272 ευρώ, ήτοι 235 ευρώ υπέρ ΚΑΕ 2531 συν 5% υπέρ ΚΑΕ 3512 συν 7% υπέρ ΚΑΕ 3531, για τις Α.Ε & Ε.Π.Ε
Τα ανωτέρω δικαιολογητικά πρέπει να έχουν θεώρηση APOSTILE ή προξενικής αρχής και επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα

Για τις εταιρείες με έδρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να υπάρχει σύμβαση αμοιβαιότητας με την Ελλάδα για τις Ε.Π.Ε οι δε αντιπρόσωπος και αντίκλητος πρέπει να έχουν άδεια παραμονής και εργασίας στην Ελλάδα εφόσον δεν πρόκειται για υπηκόους της Ε.Ε.

3.5 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Από τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67 και 378/68 προκύπτει ότι αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές και ναυτιλιακές επιχειρήσεις, λειτουργούσες νομίμως στην έδρα τους(εξωτερικό), έχουν το δικαίωμα να εγκαταστήσουν και να λειτουργήσουν στην Ελλάδα γραφείο ή υποκατάστημα, υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

Και οι ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών ναυτιλιακές εργασίες, μπορούν όπως και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις με τις ίδιες προϋποθέσεις να υπαχθούν και να απολαμβάνουν το ιδιαίτερο καθεστώς.

Απαιτούμενα δικαιολογητικά για την έκδοση της υπουργικής απόφασης περί χορηγήσεως αδείας εγκαταστάσεως αλλοδαπής ναυτιλιακής εταιρίας στην Ελλάδα. Η σχετική αίτηση υποβάλλεται στη Διεύθυνση Ναυτιλιακής Υποδομής του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας.

Α) Αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρίες

- αίτηση στην οποία να αναφέρεται η ακριβής επωνυμία, έδρα και ιθαγένεια της Εταιρίας, ο τύπος με τον οποίο λειτουργεί, η μορφή με την οποία θα λειτουργήσει στην Ελλάδα, το συγκεκριμένο των εργασιών αυτού στην Ελλάδα και ο εκπρόσωπος αυτής στην Ελλάδα.

- Ανάλυση υποχρέωσης εισαγωγής στην Ελλάδα ετησίου συναλλάγματος ποσού τουλάχιστον 50.000\$, για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας
- Καταστατικό ίδρυσης ή κυρωμένο αντίγραφο αυτού, με επίσημη μετάφραση αυτού στην ελληνική γλώσσα
- Πρακτικό ΔΣ της εταιρίας με το γνήσιο της υπογραφής, που θα αναφέρεται ότι έχει ληφθεί απόφαση για εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείου ή υποκαταστήματος, με ορισμό του νομίμου εκπροσώπου
- Βεβαίωση του οικείου προξενείου ότι η αιτούσα εταιρία υφίσταται και λειτουργεί νομίμως
- Υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας στην Ελλάδα, από την οποία να προκύπτει, η αποδοχή του διορισμού του, η δέσμευση ότι το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας περιορίζεται αποκλειστικά σε πλοία ολικής χωρητικότητας ανώτερης των 500 κόρων και το όνομα, η σημαία, το Διεθνές Διακριτικών Σήμα και η χωρητικότητα των πλοίων
- Σε περίπτωση που η υπό εγκατάσταση εταιρία δεν είναι πλοιοκτήτρια αλλά διαχειρίστρια, τότε απαιτείται και έγγραφο της πλοιοκτήτριας, από το οποίο να προκύπτει η ανάθεση της διαχείρισης στην εν λόγω εταιρία.

B) Ημεδαπές ναυτιλιακές εταιρίες

- Αίτηση στην οποία να αναγράφεται η ακριβής επωνυμία και η έδρα της, ο τύπος υπό τον οποίο λειτουργεί, το αντικείμενο αυτής και ο εκπρόσωπός της
- Ανάλυση υποχρέωσης εισαγωγής στην Ελλάδα ετησίου συναλλάγματος ποσού τουλάχιστον 50.000\$, για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας
- Καταστατικό ή κυρωμένο αντίγραφο αυτού
- Πρακτικό ΔΣ της εταιρίας με το γνήσιο της υπογραφής, που θα αναφέρεται ότι έχει ληφθεί απόφαση για υπαγωγή στον ανωτέρω νόμο, με ορισμό του νομίμου εκπροσώπου
- Βεβαίωση του οικείου προξενείου ότι η αιτούσα εταιρία υφίσταται και λειτουργεί νομίμως
- Υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρίας στην Ελλάδα, από την οποία να προκύπτει, η αποδοχή του διορισμού του, η δέσμευση ότι το αντικείμενο

εργασιών της εταιρίας περιορίζεται αποκλειστικά σε πλοία ολικής χωρητικότητας ανώτερης των 500 κόρων και το όνομα, η σημαία, το Διεθνές Διακριτικών Σήμα και η χωρητικότητα των πλοίων

- Σε περίπτωση που η υπό εγκατάσταση εταιρία δεν είναι πλοιοκτήτρια αλλά διαχειρίστρια, τότε απαιτείται και έγγραφο της πλοιοκτήτριας, από το οποίο να προκύπτει η ανάθεση της διαχείρισης στην εν λόγω εταιρία.

3.6 ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 2 του ΚΒΣ, όλες οι ανώνυμες εταιρίες και ΕΠΕ, ημεδαπές ή αλλοδαπές, εντάσσονται υποχρεωτικά στην Τρίτη κατηγορία βιβλίων και στοιχείων.

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα, με βάση τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67 και 378/68. Επίσης στην δεύτερη κατηγορία του ΚΒΣ, εντάσσεται και ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/1975. Τέλος οι εταιρίες αυτές μπορούν να τηρούν τα βιβλία τους σε οποιαδήποτε ξένη γλώσσα.

3.7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ

Τα γραφεία ή υποκαταστήματα των αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων των Α.Ν. 89/67 και 378/68, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, καθώς και από κάθε άλλο φόρο, τέλος ή εισφορά κ.τ.λ. υπέρ του Δημοσίου για τα εισοδήματα αυτών αποκτώμενα από εργασίες και δραστηριότητες εκτός της Ελληνικής Επικράτειας. Το ίδιο ισχύει και για τις ημεδαπές ναυτιλιακές εταιρίες που εξομοιώνονται με τις κατά τα άνω αλλοδαπές εταιρίες με υπουργικές αποφάσεις, εκδιδόμενες βάσει των διατάξεων των Α.Ν. 89/67 και 378/68 και του άρθρου 25 του Ν. 27/75.

Όλες οι πράξεις, συμβάσεις κ.τ.λ. οι οποίες διενεργούνται από τα Γραφεία και Υποκαταστήματα, που εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, κατά την άσκηση των εργασιών διαχείρισεως, αντιπροσωπεύσεως ή εκμεταλλεύσεως πλοίων, απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος 1^α του Ν.1642/86 απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ οι εφοδιασμοί πλοίων και πλωτών μέσων που χρησιμοποιούνται στην εμπορική ναυτιλία. Για τα άλλα τιμολόγια που λαμβάνουν οι εταιρίες των Α.Ν. 89/67 και 378/68, τα οποία περιέχουν ΦΠΑ, παρέχεται το δικαίωμα σ' αυτές να ζητήσουν την επιστροφή του, επειδή δεν μπορούν να τον συμψηφίσουν. Η επιστροφή γίνεται με την διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 27 του Ν. 1642/86.

Οι αλλοδαπές εταιρίες διέπονται από τους νόμους Α.Ν. 89/67 και 378. Αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες, που λειτουργούν νόμιμα στην έδρα τους και ασχολούνται αποκλειστικά με εμπορικές εργασίες, των οποίων το αντικείμενο είναι εκτός Ελλάδας, κατόπιν ειδικής άδειας, μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα, με σκοπό τον συντονισμό και την προώθηση των εκτός Ελλάδας δραστηριοτήτων τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 11 του Ν. 814/78, οι επιχειρήσεις οι οποίες εγκαθιστούν γραφεία στην Ελλάδα βάσει των Α.Ν. 89/67, Α.Ν. 378/68 και του Ν.814/78, απαλλάσσονται από την υποχρέωση ασφάλισης του αλλοδαπού προσωπικού τους, για όλο το διάστημα για το οποίο που ισχύει η άδεια εργασίας και παραμονής. Η μόνη εξαίρεση είναι οι χώρες της ΕΕ και των χωρών για τις οποίες υπάρχει διμερής σύμβαση κοινωνικής ασφάλισης και αναγνωρίζεται ο εν Ελλάδι χρόνος ασφάλισης. Η παραπάνω απαλλαγή ισχύει για τις εταιρίες που έχουν ήδη εγκατασταθεί και λειτουργούν στην Ελλάδα με το καθεστώς των ανωτέρων νόμων. Όσον αφορά τις απαγορεύσεις του ανωτέρου νόμου έχουμε:

- δεν ισχύει για όσους στερούνται ιθαγένειας
- για όσους έχουν την ελληνική ιθαγένεια
- για όσους είναι αλλοδαποί και έχουν άδεια εργασίας και παραμονής στην χώρα μας, αλλά έχει εκδοθεί βάση οποιοδήποτε άλλων διατάξεων εκτός των Α.Ν. 89/67 και 378/68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΒΣ

4.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, όπως ψηφίστηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 και αναπροσαρμόστηκε με μεταγενέστερα ψηφίσματα, αποσκοπεί να καθορίσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών. Επιτηδευματίας ορίζεται κάθε ελληνικό ή αλλοδαπό πρόσωπο (φυσικό, νομικό), κοινωνία του Αστικού Κώδικα και αστική εταιρία (κερδοσκοπική ή μη) που αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα από οποιαδήποτε επιχείρηση (εμπορική, βιοτεχνία, αγροτική, βιομηχανία ή ελεύθερο επάγγελμα). Στις διατάξεις του συγκεκριμένου Κώδικα εμπίπτουν και όσα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα έχουν εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητα ή ανεγείρουν ακίνητο στην χώρα, και ας μην έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα⁸.

Δεν χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και κατά συνέπεια δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του Κώδικα οι ακόλουθοι⁹:

- ▶ Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που δεν έχουν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ.
- ▶ Φυσικά πρόσωπα (με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες) που παρέχουν υπηρεσίες περιστασιακά και τα ετήσια έσοδά τους δεν ξεπερνούν στις 5.000€, αλλά και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.
- ▶ Οι συγγραφείς και οι εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων (είτε είναι υπάλληλοι ιδιωτικοί ή δημόσιοι, είτε είναι συνταξιούχοι για την πρώτη τους έκδοση μετά την συνταξιοδότηση) δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.
- ▶ Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες με μίσθωση έργου σε φορείς που επιδοτούνται ή επιχορηγούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση για ερευνητικά έργα και οι αμοιβές τους για τον σκοπό αυτό δεν ξεπερνούν τις 10.000€ ετησίως και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.

Οι διατάξεις του Κώδικα καθορίζουν όσα αφορούν την τήρηση των βιβλίων, την έκδοση των στοιχείων αλλά και τη διαφύλαξη των δεδομένων σε μέσα με σκοπό την διασφάλιση των συναλλαγών και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων προς την

⁸ Παπαδέας Π., Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, 12^η έκδοση (2007-2008), σελ. 19

⁹ ΠΔ 186/1992, άρθρο 2, παρ. 1, ανακτήθηκε στις 5/6/2012 από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/4>

εφορία. Οι επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια οφείλουν να εκδίδουν, παρέχουν, ζητούν, λαμβάνουν και τηρούν τα απαραίτητα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα. Επίσης οφείλουν να διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία αλλά και κάθε μέσο που σχετίζεται με την τήρηση αυτών καθώς και να τα υποβάλλουν στην αρμόδια εφορία.

Όσοι ακολουθούν και δεν διενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που να υπάγονται στο ΦΠΑ ή στο φόρο εισοδήματος, υποχρεούνται να εκδίδουν, λαμβάνουν, διαφυλάσσουν και υποβάλλουν μόνο τα απαραίτητα στοιχεία:

1. Το Δημόσιο
2. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά), οι επιτροπές και ενώσεις προσώπων
3. Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που αποκτούν στην ελληνική επικράτεια εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο και ας μην έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα
4. Οι ξένες αποστολές
5. Οι διεθνείς οργανισμοί

Επίσης δεν τηρούν βιβλία και δεν εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών όσα φυσικά πρόσωπα ασκούν δραστηριότητα αλλά τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα αυτών κατά την προηγούμενη χρήση δεν υπερέβησαν τις 10.000€ (από πώληση αγαθών ή μικτή δραστηριότητα) ή τις 5.000€ από παροχή υπηρεσιών. Ομοίως εξαιρούνται και τα φυσικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην εκμετάλλευση φορτηγών πλοίων του Ν. 27/75 με την προϋπόθεση η χωρητικότητά τους να μην ξεπερνά τους 500 κόρους. Στην περίπτωση όμως που τα έσοδά τους προέρχονται είτε από εξαγωγές είτε από χονδρικές πωλήσεις σε ποσοστό πάνω από 60% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων, δεν απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και υπάγονται κανονικά στις διατάξεις του Κώδικα.

Όσοι ασκούν δραστηριότητα πώλησης λαχείων πλανόδια, και άσχετα από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων.

4.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Οι επιτηδευματίες χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες ανάλογα με το αντικείμενο της δραστηριότητάς τους ως εξής:

1. Σε όσους πωλούν αγαθά (προϊόντα ή εμπορεύματα) ανεξάρτητα αν η πώληση είναι λιανική ή χονδρική.
2. Σε όσους παρέχουν υπηρεσίες.
3. Σε όσους ασκούν ταυτόχρονα και τις δύο δραστηριότητες και πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα).

Ως χονδρική πώληση νοείται η πώληση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιτηδευματίες για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς τους, σε εξαγωγές αλλά και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος.

Ως λιανική πώληση νοείται η πώληση αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε φυσικά πρόσωπα που εξυπηρετούν τις ατομικές ή τις οικογενειακές τους ανάγκες.

Όσοι πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες και λιανικά και χονδρικά, χαρακτηρίζονται ως χονδροπωλητές, αν από το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους οι χονδρικές τους πωλήσεις ξεπερνούν το 60%.

Τέλος, ως παροχή υπηρεσιών νοούνται και τα ακόλουθα:

- ▶ Η πώληση ηλεκτρομαγνητικών μέσων για τα οποία παρέχεται το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών.
- ▶ Η πώληση λογιστικού αλλά και η ενημέρωσή του.
- ▶ Η επεξεργασία αγαθών που ανήκουν σε τρίτους στα οποία δεν χρησιμοποιούνται ίδια υλικά ή χρησιμοποιούνται και η αξία αυτών δεν ξεπερνά το ένα τρίτο της συνολικής αμοιβής.
- ▶ Κάθε παροχή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ίδια υλικά και η αξία αυτών δεν ξεπερνά το ένα τρίτο της αμοιβής αλλά και η χρήση αυτών των υλικών δεν παράγει νέο αγαθό.

4.3 ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

4.3.1 ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

Οι κατηγορίες τήρησης βιβλίων από τους επιτηδευματίες είναι δύο (μετά την κατάργηση της τήρησης της πρώτης κατηγορίας βιβλίων από την 1^η Ιουλίου του 2010 με τον Ν. 3842/2010) η δεύτερη και τρίτη κατηγορία. Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα την δραστηριότητα, την νομική μορφή τους αλλά και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποιούν, ως ακολούθως.

➤ 3^{ης} ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ τηρούν:

1. Οι Ανώνυμες Εταιρίες και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης είτε είναι ημεδαπές είτε αλλοδαπές.
2. Οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμές ή ετερόρρυθμές), οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρίες και οι κοινοπραξίες που δραστηριοποιούνται στην ανέγερση και πώληση οικοδομών αλλά και κατασκευή τεχνικών έργων (δημόσιων ή ιδιωτικών), με την προϋπόθεση κανένα μέλος τους να μην είναι μέλος σε ΑΕ ή ΕΠΕ.

Στις επόμενες περιπτώσεις μπορούν να τηρηθούν Β' κατηγορίας βιβλία αν και εντάσσονται στην Γ' κατηγορία.

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει υποκαταστήματα στην Ελλάδα που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες εκτός Ελλάδας, πχ ναυτιλιακές επιχειρήσεις.
- Όσα αεροπορικά υποκαταστήματα απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με βάση τον όρο της αμοιβαιότητας.

➤ 2^{ης} ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ τηρούν:

1. Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας με βάση τον Ν. 27/1975
2. Οι επιτηδευματίες των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο (πλην όσων κατασκευάζουν τεχνικά έργα).
3. Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.
4. Οι πρατηριούχοι καπνοβιομηχανικών προϊόντων που πωλούν χονδρικά.
5. Οι εκμεταλλευτές περίπτερου.
6. Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων.
7. Οι εκμεταλλευτές καντίνας.

8. Οι λιανοπωλητές σε λαϊκές αγορές ή πλανοδίως αγροτικών προϊόντων ή νωπών αλιευμάτων.
9. Όλοι όσοι κατά την έναρξη των εργασιών τους δεν εντάσσονται υποχρεωτικά στην Γ' κατηγορία βιβλίων ή δεν εξαιρούνται από την τήρηση βιβλίων.

Η ένταξη των επιτηδευματιών σε μια από τις δύο κατηγορίες βιβλίων πραγματοποιείται και ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που είχαν την προηγούμενη διαχειριστική τους περίοδο. Έτσι οι επιτηδευματίες που τηρούν Β' κατηγορίας βιβλία αλλά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης υπερβούν τις 1.500.000€ αλλάζουν κατηγορία και τηρούν όσα προβλέπονται από την Γ' κατηγορία βιβλίων. Επίσης όσοι τηρούν Β' κατηγορίας βιβλία, μπορούν αν το επιθυμούν να αλλάξουν κατηγορία κατά την έναρξη της νέας διαχειριστικής χρήσης, με την προϋπόθεση να τηρούν όλα τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για την Γ' κατηγορία. Στην περίπτωση που η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος υπερέβη ή υπολείπεται το 12μηνο, για την εξεύρεση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων γίνεται αναγωγή στα ακαθάριστα έσοδα στο 12μηνο. Τέλος στην περίπτωση πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτων το ύψος των ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίων γίνεται με βάση την αξία των πωληθέντων αγαθών.

4.3.2 Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Τα βιβλία που πρέπει να τηρούν όσοι εντάσσονται στην Β' κατηγορία βιβλίων είναι:

1. Το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων
2. Το βιβλίο απογραφών αγαθών εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των αγαθών υπερβαίνει το 10% του ορίου τήρησης Γ' κατηγορίας βιβλίων (δηλαδή 150.000€).

Τα στοιχεία που θα πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο Εσόδων –Εξόδων είναι:

- Τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση αγαθών (εμπορευμάτων, προϊόντων, α' υλών, κλπ) και την παροχή υπηρεσιών.
- Τα στοιχεία του εκδοθέντος παραστατικού στοιχείου (είδος, αύξοντα αριθμό, ημερομηνία έκδοσης αλλά και την επωνυμία του εκδότη του για αγορές ή έξοδα).
- Τις δαπάνες για αγορά αγαθών.

- Τις επιστροφές και εκπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται ξεχωριστό στοιχείο, αφαιρετικά από τις πράξεις που αφορούν.
- Τον αντίστοιχο ΦΠΑ στις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές.

Για την εξυπηρέτηση της φορολογίας εισοδήματος οι καταχωρήσεις των εσόδων θα πρέπει να διαχωρίζονται σε χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, παροχής υπηρεσιών. Όταν αυτό δεν προκύπτει από την αρχική καταχώρηση θα πρέπει να διαχωρίζονται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία λήξης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του εκάστοτε οικονομικού έτους. Αντίστοιχα θα πρέπει να διαχωρίζονται και οι αγορές, οι δαπάνες, τα έξοδα για αμοιβές προσωπικού, τα ενοίκια, οι αμοιβές τρίτων, τα λοιπά έξοδα.

Οι πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν σε μια μέρα και αφορούν ένα είδος μπορούν να καταχωρούνται καθημερινά ως σύνολο, με την αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού του στοιχείου που εκδόθηκε. Συγκεκριμένα για λιανικές πωλήσεις που εκδίδονται αποδείξεις ταμειακής μηχανής τα έσοδα καταχωρούνται συγκεντρωτικά σε καθημερινή βάση από το ημερήσιο δελτίο Ζ, με την καταχώρηση του αριθμού που του αντιστοιχεί. Μόνο στις περίπτωση των ταμειακών μηχανών επιτρέπεται η μηνιαία καταχώρηση των εσόδων από το δελτίο μηνιαίας αναφοράς με την προϋπόθεση να συνεχίσουν να εκδίδονται και διαφυλάσσονται τα ημερήσια δελτία Ζ.

Έξοδα που πραγματοποιούνται εντός της ημέρας, και το σύνολο των ποσών αυτών δεν υπερβαίνει τα 150€ μπορούν να καταχωρούνται συγκεντρωτικά στην στήλη που αφορούν, αναγράφοντας το πλήθος των εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων.

Τέλος διακεκριμένη καταχώρηση στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων απαιτείται στις ακόλουθες πράξεις και αφορούν:

- Έσοδα ή έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
- Αγορά ή πώληση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, του ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά καθώς και των πραγματοποιηθέντων αποσβέσεων για την διεξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος.

- Καταθέσεις και αναλήψεις κεφαλαίων.
- Ληφθέντα ή χορηγούμενα δάνεια αλλά και οι πληρωμές ή οι εισπράξεις που πραγματοποιούνται για την εξόφλησή τους (ολικά ή μερικώς).

Όσοι επιτηδευματίες υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων οφείλουν να το ενημερώνουν και κατά ποσότητα και κατά αξία έως την 20^η Φεβρουαρίου κάθε έτους και σίγουρα όχι μετά την προθεσμία υποβολής της Εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ ή την δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

4.3.3 Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Οι επιτηδευματίες που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία ανεξάρτητα από το λογιστικό σύστημα που θα επιλέξουν οφείλουν να τα τηρούν με την διπλογραφική μέθοδο και σύμφωνα με τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Η τήρηση των Γ΄ κατηγορίας βιβλίων πρέπει να γίνεται υποχρεωτικά με βάση το ΕΓΛΣ σε ότι αφορά την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των υπογραμμισμένων υποχρεωτικών λογαριασμών. Η περαιτέρω ανάπτυξη αυτών μπορεί να γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Επιπλέον οι επιτηδευματίες που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία οφείλουν να τηρούν και μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων για την παρακολούθηση των παγίων της επιχείρησης.

Οι Ανώνυμες Εταιρίες επιπροσθέτως, πρέπει να τηρούν και βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Ενώ οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης πρέπει να τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων καθώς και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

Για την εξυπηρέτηση των φορολογικών και λοιπών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων η καταχώρηση των συναλλαγών και πράξεων τους λογαριασμούς των Καθολικών (γενικών και αναλυτικών) θα πρέπει να γίνεται με τρόπο που τα στοιχεία που προκύπτουν συγκεντρωτικά ή αναλυτικά, να παρέχουν σαφή και ξεκάθαρη πληροφόρηση.

Στους επιτηδευματίες που συντάσσουν τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρέχεται η δυνατότητα να τηρούν τα

λογιστικά τους βιβλία είτε με τους κανόνες και τις αρχές της ισχύουσας νομοθεσίας, είτε με τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ. Στην δεύτερη περίπτωση όμως οι επιτηδευματίες οφείλουν να:

1. Συντάσσουν Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης, ο οποίος να εμφανίζει σε ξεχωριστές στήλες, ανά διαφοροποιημένο πρωτοβάθμιο λογαριασμό, την λογιστική αξία (όπως εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία), την φορολογική αξία (όπως προσδιορίζεται από την φορολογική νομοθεσία) και την διαφορά αυτών.
2. Για την σύνταξη του ανώτερου Πίνακα και ειδικά για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να τηρείται ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων περιουσιακών στοιχείων για να προσδιορίζονται οι διαφορές από την αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
3. Συντάσσουν Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα να προκύπτουν από τηρηθέντες λογαριασμούς σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο.

4.3.4 ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΣΚΟΥΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Κατά την άσκηση κάποιων επαγγελμάτων και ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται οι επιτηδευματίες οφείλουν να τηρούν, κατά περίπτωση, και τα ακόλουθα βιβλία.

- Βιβλίο κίνησης πελατών για εκμετάλλευση οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων αλλά και οικιών, καθώς και κάμπινγκ.
- Μητρώο μαθητών για εκμετάλλευση παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού που έχει χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης.
- Βιβλίο ασθενών και Βιβλίο μεριδολογίου για εκμετάλλευση θεραπευτηρίου ή κλινικής.
- Βιβλίο επίσκεψης ασθενών για εκμετάλλευση διαγνωστικού κέντρου.
- Βιβλίο πελατών για εκμετάλλευση γυμναστηρίου ή κέντρου αισθητικής.

- Βιβλίο εκπαιδευομένων οδηγών για τους εκπαιδευτές οδηγών μοτοσικλετών και αυτοκινήτων.
- Βιβλίο ή Δελτίο επισκευής αγαθών για τους επισκευαστές συσκευών (ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών), επίπλων και μηχανημάτων όταν δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης.
- Βιβλίο αποθήκευσης για εκμετάλλευση ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων αλλά και να εκδίδεται διπλότυπο δελτίο αποθήκευσης.
- Βιβλίο εισερχομένων στα συνεργεία επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων και αυτοκινούμενων μηχανημάτων.
- Βιβλίο στάθμευσης για εκμετάλλευση χώρου στάθμευσης.
- Βιβλίο επίσκεψης ασθενών από ιατρούς και οδοντιάτρους.
- Βιβλίο διάθεσης λαχείων από πράκτορες κρατικών λαχείων.
- Βιβλίο εισερχομένων στα συνεργεία επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης.
- Βιβλίο πελατών από φυσικοθεραπευτές και ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα.
- Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών για πώληση (για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου) αυτοκινήτων, σκαφών και πάσης φύσης αυτοκινούμενων μηχανημάτων.
- Βιβλίο στάθμευσης για εκμετάλλευση χώρου φύλαξης ή στάθμευσης θαλάσσιων σκαφών.

4.3.5 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

1. ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του ΠΔ.186/1992, οι επιτηδευματίες οφείλουν να εκδίδουν δελτία αποστολής στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν πωλούν χονδρικά, διακινούν αγαθά ή τα παραδίδουν για οποιοδήποτε λόγο, και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο αξίας συνενωμένο με δελτίο αποστολής (το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την έκδοση του δελτίου αποστολής).

- Όταν παραλαμβάνουν αγαθά που δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής είτε γιατί ο αποστολέας δεν ήταν υπόχρεος στην έκδοση δελτίου, είτε γιατί αρνήθηκε να το εκδώσει.
- Όταν διακινούν αγαθά μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων τους. Όταν η απόσταση των εγκαταστάσεων δεν είναι μεγάλη και η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών μπορεί εύκολα να πραγματοποιηθεί επιτρέπεται έπειτα από έγκριση του προϊσταμένου της εφορίας να μην εκδοθεί δελτίο αποστολής. Επίσης δεν απαιτείται έκδοση δελτίου αποστολής στην περίπτωση διακίνησης ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων του επιτηδευματία.

Στην περίπτωση έκδοσης δελτίου αποστολής δεν επιτρέπεται να εκδίδεται φορολογικό στοιχείο αξίας συνενωμένο με δελτίο αποστολής.

Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται και συνοδεύει τα αγαθά όταν δεν είναι γνωστή εκ των πρότερων η ποσότητα που επιθυμεί ο παραλήπτης. Όταν καθοριστεί η ποσότητα τότε εκδίδεται εκ νέου δελτίο αποστολής ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας με τα ακριβή στοιχεία των πωλούμενων αγαθών. Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής μπορεί να συνοδεύει τα αγαθά και να ισχύει μέχρι και τριάντα μέρες από την έκδοσή του με την προϋπόθεση κάθε μέρα, πριν την έναρξη της διακίνησης να ενημερώνεται με το υπόλοιπο της ποσότητας που διακινείται.

2. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

Όταν πωλούνται αγαθά, εντός ή εκτός της χώρας, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου αλλά και στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών από επιτηδευματία, εκδίδεται τιμολόγιο. Όταν πραγματοποιούνται πωλήσεις περισσότερες της μιας μέσα σε ένα μήνα προς το ίδιο πρόσωπο, μπορεί να εκδίδεται ένα τιμολόγιο στο τέλος του μήνα, αρκεί με κάθε πώληση ή παροχή υπηρεσιών να τηρείται κατάσταση με τα πλήρη στοιχεία του πελάτη αλλά και των αγαθών ή υπηρεσιών. Στην περίπτωση που τηρείται πρόσθετο βιβλίο και από αυτό προκύπτουν τα ανώτερα στοιχεία μπορεί να εκδίδεται το τιμολόγιο στο τέλος του μήνα χωρίς να απαιτείται η παραπάνω κατάσταση.

Όταν εισπράττεται ή πιστώνεται λογαριασμός, με επιδότηση, οικονομική ενίσχυση, αποζημίωση, επιστροφή έμμεσων φόρων, κλπ από επιτηδευματία τότε οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο.

Κατά την έκδοση τιμολογίου πρέπει να αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία και η καθαρή αξία των αγαθών θα πρέπει να αναλύεται ανά συντελεστή ΦΠΑ. Όταν επιστρέφονται αγαθά ή πραγματοποιούνται εκπτώσεις τότε εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο. Για παραχθείσες υπηρεσίες το τιμολόγιο εκδίδεται όταν ολοκληρώνεται η εργασία, ενώ στην περίπτωση που η παροχή υπηρεσίας διαρκεί μεγάλο χρονικό διάστημα το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται όταν γίνεται απαιτητό μέρος της αμοιβής και σίγουρα πριν την λήξη της διαχειριστικής χρήσης που πραγματοποιήθηκε η υπηρεσία.

Δεν απαιτείται έκδοση τιμολογίου στις περιπτώσεις που ακολουθούν:

- ▶ Όπου συντάσσεται συμβόλαιο μεταβίβασης, πχ πώληση ακινήτου, αυτοκινήτου, κλπ αλλά και στην πώληση μετοχών, ομολόγων, κλπ.
- ▶ Για την πώληση μη ιαματικού ύδατος, ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεπικοινωνιών, τραπεζικών και χρηματιστηριακών εργασιών.

3. ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ - ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Στην περίπτωση που επιτηδευματίας πωλεί αγαθά (για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου) προς ιδιώτες (μη επιτηδευματίες) εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης, ενώ στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στην έκδοση των χειρόγραφων αποδείξεων απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη και η αξία της αμοιβής αριθμητικά και ολογράφως. Μόνο στην περίπτωση έκδοσης απόδειξης από εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και όχι το ονοματεπώνυμο. Όταν παρέχονται υπηρεσίες για τις οποίες δεν ζητάτε αμοιβή στην εκδοθείσα απόδειξη αναγράφεται η λέξη δωρεάν.

4. ΔΕΛΤΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ

Όταν εκτελούνται μεταφορές προσώπων από εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων (για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων) και δεν εκδίδεται κατά την εκκίνηση στον κάθε πελάτη θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, τότε οφείλει να εκδίδεται τριπλότυπο δελτίο κίνησης. Στο δελτίο κίνησης αναγράφεται ο χρόνος και ο τόπος εκκίνησης, ο τόπος προορισμού, τα στοιχεία του λεωφορείου, ο συνολικός αριθμός των ατόμων που μεταφέρονται και τα πλήρη στοιχεία εκείνου που για λογαριασμό γίνεται η μεταφορά.

Δεν απαιτείται δελτίο κίνησης στην μεταφορά μαθητών σχολείου και του προσωπικού επιχείρησης.

5. ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ

Όταν αυτοπαραδίδονται αγαθά ή ιδιοχρησιμοποιούνται υπηρεσίες από τον επιτηδευματία τότε οφείλει να εκδίδει απόδειξη αυτοπαράδοσης. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο του ΚΒΣ που εμπεριέχει αξία και αν εκδοθεί αν αναγράφει την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης» θεωρείται έγκυρο.

6. ΕΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

Για μεταφορές αγαθών με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα το στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται και να συνοδεύει τα αγαθά είναι η φορτωτική. Η φορτωτική εκδίδεται σε τέσσερα αντίτυπα εκ των οποίων, το πρώτο συνοδεύει τα αγαθά κρατά ο μεταφορέας ως αποδεικτικό παράδοσης αυτών, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο είναι αποδεικτικό δαπάνης και παραδίδεται στο πρόσωπο που καταβάλλει τα κόμιστρα ενώ το τέταρτο παραμένει στο στέλεχος. Στην φορτωτική πέρα των λοιπών στοιχείων που αναγράφονται πρέπει να αναφέρεται και το είδος και ο αριθμός του στοιχείου που έχει εκδοθεί από τον αποστολέα και συνοδεύει τα αγαθά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΘΕΩΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΑΥΤΩΝ

5.1.ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Για τα βιβλία Β΄ κατηγορίας η προθεσμία για την εμπρόθεσμη ενημέρωσή τους είναι μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα που έπεται αυτού που εκδόθηκε ή λήφθηκε το δικαιολογητικό.

Για τα βιβλία Γ΄ κατηγορίας οι προθεσμίες ανάλογα το βιβλίο είναι οι εξής:

- Το ημερολόγιο ενημερώνεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που εκδόθηκε ή παραλήφθηκε το παραστατικό ή πραγματοποιήθηκε η ταμειακή πράξη.
- Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, το γενικό καθολικά και τα αναλυτική καθολικά μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, ενώ οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις μπορούν να ενημερώνουν τα συγκεκριμένα βιβλία μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα.
- Το βιβλίο αποθήκης ενημερώνεται ποσοτικά εντός δέκα ημερών από την οποιαδήποτε διακίνηση αγαθών (αγορά, πώληση, κλπ), ενώ η αξία συμπληρώνεται μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα που ακολουθεί από την έκδοση ή λήψη του παραστατικού.
- Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενημερώνεται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία που κλείνει ο Ισολογισμός.

Όταν παραλαμβάνονται στοιχεία για την αγορά αγαθών πριν αυτά παραληφθούν τότε τα βιβλία ενημερώνονται με την παραλαβή των αγαθών. Αν αυτό συμβεί στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης τότε τα στοιχεία καταχωρούνται στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων σε ξεχωριστές στήλες, ενώ στα Γ΄ κατηγορίας βιβλία σε μεταβατικούς λογαριασμούς.

Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών πρέπει να γίνεται μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα, από εκείνον τον μήνα που λήγει η διαχειριστική περίοδος της επιχείρησης.

Ο Ισολογισμός για τις ατομικές επιχειρήσεις, τις προσωπικές εταιρίες, τις ΕΠΕ, τις κοινοπραξίες, τις αστικές εταιρίες και τις κοινωνίες του Αστικού Κώδικα κλείνει μέχρι το τέλος του τριμήνου που έπεται από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ενώ για τις Ανώνυμες Εταιρίες και τους συνεταιρισμούς εντός του τετραμήνου που ακολουθεί από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Τέλος οι

αλλοδαπές επιχειρήσεις και αυτές που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία μπορούν εντός του εξαμήνου που ακολουθεί από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου να κλείσουν τον Ισολογισμό τους. Σε καμία περίπτωση οι ημερομηνίες για το κλείσιμο του Ισολογισμού δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Όταν η επιχείρηση έχει υποκαταστήματα που τηρούν ξεχωριστά βιβλία, τα δεδομένα αυτών θα πρέπει να μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα που υποβάλλονται φορολογικές δηλώσεις, αν πρόκειται για Β' κατηγορίας βιβλία. Ενώ για τα Γ' κατηγορίας βιβλία αν στο υποκατάστημα εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τα δεδομένα μεταφέρονται στην έδρα μέχρι την ημερομηνία λήξης της σύνταξης του Ισολογισμού, αν όμως δεν διεξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, μεταφέρονται εντός δέκα πέντε ημερών του επόμενου μήνα από εκείνον που διενεργούνται οι συναλλαγές και πράξεις.

Όταν τα βιβλία δεν ενημερώνονται, εκτυπώνονται, ή εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (ανάλογα την περίπτωση), μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου τότε τα βιβλία θεωρούνται ότι δεν τηρήθηκαν για την χρήση που αφορούν.

Για τα πρόσθετα βιβλία ο χρόνος ενημέρωσής τους είναι¹⁰:

Πίνακας 3: ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

Α/Α	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ
1	Ημερολόγιο μεταφοράς	πριν την εκκίνηση του αυτοκινήτου
2	Ποσοτικής παραλαβής	με την παραλαβή των αγαθών
3	Κίνησης πελατών	με την είσοδο του πελάτη
4	Μητρώου μαθητών	με την εγγραφή του μαθητή
5	Επενδύσεων	μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού ή την προθεσμία υποβολής της

¹⁰ ΠΔ 186/1992, άρθρο 17, παρ.10, ανακτήθηκε την 1 Ιουλίου 2012 από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/4>

		φορολογικής δήλωσης εισοδήματος
6	Ασθενών	με την είσοδο και έξοδο του ασθενή
7	Μεριδολογίου Ιατρών	μέχρι την επόμενη ημέρα της ιατρικής περίθαλψης του ασθενή
8	Επίσκεψης ασθενών	μετά την εξέταση και πριν την αποχώρηση του ασθενή
9	Πελατών	με την έναρξη παροχής της υπηρεσίας
10	Εκπαιδευομένων οδηγών	με την έναρξη και λήξη του μαθήματος
11	Αποθήκευσης	μέχρι την μεθεπόμενη ημέρα που εισάγονται ή εξάγονται τα αγαθά
12	Στάθμευσης	με την είσοδο και έξοδο του οχήματος
13	Εισερχομένων	με την είσοδο του οχήματος και την αποχώρηση του οδηγού του και κατά την έξοδο του οχήματος
14	Κίνησης οχημάτων	με την αναχώρηση και επιστροφή κάθε οχήματος
15	Διάθεσης λαχείων	με την παραλαβή των λαχείων
16	Μεταχειρισμένων αγαθών	με την παραλαβή και παράδοση αυτών
17	Επισκευής αγαθών	με την παραλαβή των αγαθών

5.2.ΘΕΩΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα βιβλία και στοιχεία που οι επιτηδευματίες οφείλουν να θεωρούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την χρησιμοποίησή τους είναι:

- Τα βιβλία που πρέπει να θεωρούνται είναι:
 1. Το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων όταν τηρείται χειρόγραφα ή η μηνιαία κατάσταση του συγκεκριμένου βιβλίου όταν τηρείται μηχανογραφικά.
 2. Σε Γ' κατηγορίας βιβλία που τηρούνται χειρόγραφα τα Ημερολόγια, το Γενικό Καθολικό και το Ημερήσιο φύλλο συναλλαγών.
 3. Σε μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων της έδρας θεωρείται το Ισοζύγιο του Γενικού και των Αναλυτικών Καθολικών.
 4. Το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.
 5. Σε χειρόγραφη τήρηση το βιβλίο Απογραφών ενώ σε μηχανογραφική οι οπτικοί δίσκοι οι οποίοι χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση των προβλεπόμενων δεδομένων.
 6. Τα πρόσθετα βιβλία του ΚΒΣ ή των οριζόμενων δελτίων.
 7. Το βιβλίο Απογραφών στο οποίο καταχωρούνται ποσοτικά τα αποθέματα.

- Τα στοιχεία που πρέπει να θεωρούνται είναι:
 1. Το δελτίο αποστολής και το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.
 2. Οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο αξίας με δελτίο αποστολής.
 3. Τα τιμολόγια αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών όταν δεν έχει προηγηθεί για την συγκεκριμένη συναλλαγή έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου.
 4. Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης οι οποίες δεν εκδίδονται από ταμειακή μηχανή.
 5. Τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων.

Στοιχεία που εκδίδονται από διατάξεις μη φορολογικές δεν επιτρέπεται να θεωρούνται.

Η συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων ή στοιχείων ή βιβλίων με στοιχεία επιτρέπεται αρκεί από τα συγχωνευθέντα ή συνενωθέντα στοιχεία να προκύπτουν τα απαιτούμενα δεδομένα.

5.3.ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών ως ανακριβή ή ανεπαρκή θα πρέπει να ισχύουν όσα ορίζονται ακολούθως και κατά συνέπεια η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται εξωλογιστικά.

Ανεπαρκή θεωρούνται τα βιβλία και τα στοιχεία των υπόχρεων που:

1. Δεν τηρούν ή δεν διαφυλάσσουν τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία ποσοτικής παραλαβής, τεχνικών προδιαγραφών ή παραγωγής- κοστολογίου.
2. Δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που πρέπει, ή δεν εκδίδουν ή δεν διαφυλάσσουν τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία από τις διατάξεις του ΚΒΣ.
3. Τα ληφθέντα στοιχεία διακίνησης ή αξίας είναι εικονικά.
4. Δεν συντάσσεται και δεν καταχωρείται ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης στο βιβλίο απογραφών.
5. Φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας (με ΦΠΑ) 3.000€ μεταξύ επιτηδευματιών εξοφλούνται μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών¹¹.

Για να κριθούν ανεπαρκή τα βιβλία και στοιχεία θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να είναι αντικειμενικά αδύνατος και οι παρατυπίες και παραλήψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

Ανακριβή θεωρούνται τα βιβλία και τα στοιχεία των υπόχρεων που:

1. Στα βιβλία δεν καταχωρούνται έσοδα ή έξοδα, ή αυτά είναι καταχωρημένα ανακριβώς ή χωρίς την ύπαρξη φορολογικού στοιχείου.
2. Τα αποθέματα δεν είναι καταχωρημένα ή είναι ελλιπώς καταχωρημένα ως προς την ποσότητα στο βιβλίο απογραφών.

¹¹ Ν. 3842/2010, Άρθρο 20: διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών, ανακτήθηκε από <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-20-diasfalisi-kai-elegxos-sunallagon/>

3. Εκδίδουν κατ' οποιονδήποτε τρόπο, πλαστά , εικονικά ή ανακριβή στοιχεία ή δεν εκδίδουν στοιχεία ή λαμβάνουν εικονικά ή ανακριβή στοιχεία.
4. Τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία και αυτά δεν παρουσιάζουν την κατάσταση της επιχείρησης όπως πραγματικά αυτή είναι.
5. Δεν καταχωρούνται ή καταχωρούνται ανακριβώς ως προς την αξία στοιχεία στα πρόσθετα βιβλία.
6. Δεν τηρούν, διαφυλάσσουν ή επιδεικνύουν πρόσθετα βιβλία.
7. Δεν διαφυλάσσουν ή δεν επιδεικνύουν σε εύλογο χρόνο τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία ανεξάρτητα τη χρήση που αφορούν.
8. Νοθεύουν τα φορολογικά στοιχεία.
9. Υπάρχουν αθροιστικά λάθη στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων ή στο βιβλίο απογραφών και μειώνουν το φορολογικό αποτέλεσμα.

Οι ακόλουθες πράξεις ή παραλήψεις δεν επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων:

- Για αξία ίση με το 3% των ακαθάριστων εσόδων, αρκεί να μην ξεπερνά τις 30.000€ και τα ακαθάριστα έσοδα τις 1.500.000€.
- Για αξία ίση με το 2% των ακαθάριστων εσόδων, αρκεί να μην ξεπερνά τις 200.000€ και τα ακαθάριστα έσοδα να είναι πάνω από 1.500.000€.

Προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν τα ανώτερα είναι:

- ▶ Για την ίδια χρήση, και από διαφορετικούς ελέγχους, να μην έχουν εκδοθεί ανακριβή φορολογικά στοιχεία ή να μην έχουν εκδοθεί καθόλου στοιχεία για δύο συναλλαγές.
- ▶ Για την ίδια χρήση, από τον ίδιο έλεγχο, να μην έχουν διαπιστωθεί τρεις συναλλαγές στις οποίες δεν εκδόθηκε ή εκδόθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο.
- ▶ Η αξία του μη εκδοθέντος ή ανακριβώς εκδοθέντος στοιχείου να μην ξεπερνά τα 880€.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ

6.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για τις παραβάσεις των επιτηδευματιών από τις διατάξεις του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα¹² όπως περιγράφεται στο άρθρο 5 του Ν. 2523/97 μετά τις αναθεωρήσεις του και από τον Ν. 3842/2010. Για την επιβολή των προστίμων υπάρχουν δύο βάσεις υπολογισμού, οι συντελεστές βαρύτητας και τα ανώτατα όρια (ποσό που τα επιβαλλόμενα πρόστιμα δεν μπορούν να υπερβούν). Επίσης τα πρόστιμα επιβάλλονται ανάλογα με την φύση της παράβασης και διαχωρίζονται σε Γενικές και Αυτοτελείς παραβάσεις. Ως Γενικές παραβάσεις νοούνται εκείνες για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο ανά διαχειριστική χρήση, χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των παραβάσεων, ενώ αυτοτελείς είναι οι παραβάσεις για κάθε μία ξεχωριστά επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

Πράξεις ή παραλήψεις στις οποίες επιβάλλονται πρόστιμα και συντελέστηκαν την ίδια χρήση αλλά διαπιστώθηκαν σε διαφορετικό χρόνο, τους επιβάλλονται ξεχωριστά πρόστιμα. Ενώ για παραλείψεις ή πράξεις που διαπιστώνονται στο ίδιο χρόνο και έχουν σχέση με το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι το βαρύτερο κατά περίπτωση. Τέλος πράξεις ή παραλήψεις που δεν αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, εξετάζονται ανά διαχειριστική περίοδο και τα πρόστιμα που επιβάλλονται είναι αυτοτελή για κάθε μια χρήση ξεχωριστά.

Ιδιαίτερα για τη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων, οι παραβάσεις ανάγονται στον χρόνο που διαπιστώνονται και αν το πρόσωπο έχει παύσει να υφίσταται οι παραβάσεις λογίζονται στην τελευταία διαχειριστική του περίοδο.

¹² Ν.2523/1997 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις, Άρθρο 5 Πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ- Αντικειμενικό σύστημα, ανακτήθηκε στις 5/8/2012 από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/8>

6.2 ΒΑΣΕΙΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται ανάλογα τη Βάση Υπολογισμού αλλά και τον συντελεστή βαρύτητας της παράβασης. Η Βάση Υπολογισμού είναι το αντικειμενικό ποσό που επιβάλλεται στις παραβάσεις ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων και τον συντελεστή βαρύτητας της κάθε παράβασης.

- ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν^ο 1 : στην βάση υπολογισμού 1 οι παραβάσεις του ΚΒΣ και οι παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις) έχουν σαν βάση τα παρακάτω ποσά και κλιμακώνονται ανάλογα την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων ως εξής:

Πίνακας 4 1η Βάση Υπολογισμού

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΠΟΣΟ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ
Α΄ κατηγορία βιβλίων ή μη τήρηση βιβλίων	300,00 €	400,00 €
Β΄ κατηγορία βιβλίων	600,00 €	800,00 €
Γ΄ κατηγορία βιβλίων	900,00 €	1.200,00 €

- ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν^ο 2 : στην βάση υπολογισμού 2 οι παραβάσεις του ΚΒΣ που εντάσσονται σε αυτή την περίπτωση, τα αντικειμενικά ποσά στα οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας παράβασης είναι ίσα με την αξία της συναλλαγής, του στοιχείου ή μέρους αυτών χωρίς να συνυπολογίζεται ή αξία του ΦΠΑ σε αυτά.

6.3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Στις ακόλουθες περιπτώσεις δεν υποβάλλεται πρόστιμο.

1. Όταν η αρίθμηση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν είναι ενιαία ή επαναλαμβάνεται.

2. Όταν από παραδρομή εκδοθούν αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, τα οποία καταχωρούνται στα βιβλία εμπρόθεσμα και για το γεγονός αυτό ενημερώνεται εγγράφως ο προϊστάμενος της αρμόδιας εφορίας χωρίς να έχει προηγηθεί οποιοσδήποτε φορολογικός έλεγχος.
3. Όταν δεν εκδίδεται το προβλεπόμενο από τον Κώδικα φορολογικό στοιχείο και αντί αυτού εκδόθηκε άλλο (θεωρημένο όπου απαιτείται), το οποίο όμως περιλαμβάνει τα απαραίτητα δεδομένα.
4. Όταν τα προαιρετικά εκδοθέντα αντίτυπα δεν έχουν διαφυλαχθεί.
5. Όταν διακινούνται είδη για δειγματοσμό και τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί δεν περιγράφουν λεπτομερώς τα είδη.
6. Όταν δεν εκδίδονται δελτία αποστολής για:
 - Επιστροφή αγαθών των οποίων η αξία δεν υπερβαίνει τα 880€
 - Παράδοση αγαθών που δεν θα αποφέρουν στον υπόχρεο έσοδα (όπως, επισκευή, συντήρηση, κλπ) αρκεί να εκδοθεί δελτίο αποστολής από τον παραλήπτη των αγαθών.
7. Όταν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι τυπικές και γίνονται εκ παραδρομής ή συγγνωστή πλάνη και δεν επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων, με την προϋπόθεση να μην έχει προηγηθεί υπόδειξη για την σωστή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ.
8. Όταν αναφέρονται σε υποθέσεις οι οποίες έχουν ελεγχθεί φορολογικά με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο ως προς το εισόδημα και τον ΦΠΑ.

6.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΒΑΡΥΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε όλες τις γενικές παραβάσεις του ΚΒΣ η βάση υπολογισμού είναι η 1^η και ο συντελεστής βαρύτητας που εφαρμόζεται έχει αριθμητική τιμή 1. Μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων εφαρμόζεται διαφορετικός συντελεστής βαρύτητας. Η ομαδοποίηση των παραβάσεων γίνεται ανά συντελεστή ως εξής:

- Ο συντελεστής βαρύτητας 2 εφαρμόζεται όταν:

1. Οι υπόχρεοι επιτηδευματίες σε τήρηση Γ΄ κατηγορίας βιβλίων, όταν δεν τηρούν λογιστικά βιβλία ή τηρούν μικρότερης κατηγορίας βιβλία αλλά και όσοι δεν τηρούν ισοζύγιο λογαριασμών του Γενικού ή των Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου Απογραφών καθώς και όσοι δεν συντάσσουν ή συντάσσουν εκπρόθεσμα Ισολογισμό, τους επιβάλλεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας 2. Όταν επιβληθεί πρόστιμο για τις παραπάνω παραβάσεις και δεν έχει τηρηθεί το βιβλίο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, δεν επιβάλλεται ξεχωριστό πρόστιμο για την συγκεκριμένη παράβαση.
2. Στην μη τήρηση κάποιου πρόσθετου βιβλίου ενώ προβλέπεται.
3. Ενιαίο πρόστιμο όταν δεν τηρούνται το βιβλίο αποθήκης ή παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.
4. Όταν στα βιβλία ή στοιχεία η περιγραφή των ειδών των αγαθών ή υπηρεσιών είναι ελλιπώς διατυπωμένη.
5. Όταν μετά από πρόσκληση επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων αυτά δεν προσκομίζονται.
 - Ο συντελεστής βαρύτητας 3 εφαρμόζεται σε:
 1. Περίπτωση που τα αποθέματα δεν καταχωρούνται ποσοτικά στο βιβλίο απογραφών.
 2. Περίπτωση που υποβάλλονται εκπρόθεσμα συγκεντρωτικές καταστάσεις (άρθρο 20, παρ. 1 του ΚΒΣ) μετά την λήξη του έτους που η προθεσμία υποβολής έληγε, και αναφέρονται σε ποσά αξίας πάνω από 14.673€. Ο συντελεστής βαρύτητας αλλάζει και ισούται με την μονάδα, στην συγκεκριμένη παράβαση, αν ο υπόχρεος ασκήσει εμπρόθεσμα προσφυγή ή αν η αξία των ποσών δεν ξεπερνά τις 14.673€. Συγκεκριμένα τα πρόστιμα που επιβάλλονται αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 5 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ¹³

	Για μη υποβολή, για εκπρόθεσμη υποβολή μετά το τέλος του έτους προθεσμίας υποβολής, παράληψη ή ανακριβής καταχώρησης ποσών άνω των 14.673€	για παραλήψεις ή ανακρίβειες έως του ποσού των 14.673€, μη υποβολή στοιχείων έως 14.673€ εφόσον υποβληθούν πριν τη λήξη της προθεσμίας της διοικητικής επίλυσης ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής
Συγκεντρωτικές καταστάσεις Β' κατηγορίας βιβλία	1.800,00*	600,00
Συγκεντρωτικές καταστάσεις Γ' κατηγορίας βιβλία	2.700,00	900,00
μη καταχώρηση της απογραφής αποθεμάτων στο βιβλίο Απογραφών	2.700,00	
εκπρόθεσμη υποβολή Ισοζυγίων πάνω από έξι μήνες, ή καθόλου υποβολή	2.700,00	

*όλα τα παραπάνω πρόστιμα σε περίπτωση συμβιβασμού μειώνονται στο 1/3.

¹³ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/10855>

3. Με τον Ν.3943/2011, άρθρο 26 παράγραφος 4, η έκδοση αθεώρητων παραστατικών με πρόθεση (που οφείλεται σε κάλυμα θεώρησης λόγω οφειλών του επιτηδευματία), θεωρείται ως γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας 3, και με την προϋπόθεση να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα¹⁴

➤ Ο συντελεστής βαρύτητας 5 εφαρμόζεται όταν:

1. Κάθε φορά, με εξαίρεση την πρώτη, που τα βιβλία και στοιχεία προσκληθούν για επίδειξη και δεν επιδεικνύονται.
2. Κατά τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου, ζητηθούν τα πρόσθετα βιβλία και αυτά δεν προσκομίζονται.
3. Παρεμποδίζεται, με θετικές ενέργειες, προληπτικός φορολογικός έλεγχος.
4. Δεν τηρείται ή δεν επιδεικνύεται σε φορολογικό έλεγχο το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται για κάθε οικοδομή ξεχωριστά.

Όλα τα παραπάνω πρόστιμα μπορούν να επιβληθούν και σε διευθυντές, μισθωτούς των υπόχρεων, νομικούς, λογιστικούς, φορολογικούς ή οικονομικούς συμβούλους οι οποίοι αποδεικνύεται ότι συμπράττουν στην ανακρίβεια των βιβλίων. Επίσης λογιστής- φοροτέχνης που υπογράφει Ισολογισμό και Αποτελέσματα Χρήσης ενώ δεν έχει το δικαίωμα, του υποβάλλεται το ίδιο πρόστιμο με αυτό που επιβάλλεται στον υπόχρεο.

6.5 ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Στις αυτοτελείς παραβάσεις του ΚΒΣ όπως αναφέρονται παρακάτω, η βάση υπολογισμού του προστίμου είναι η πρώτη και όπου δεν ορίζεται διαφορετικά ο συντελεστής βαρύτητας ισούται με την μονάδα. Έτσι οι αυτοτελείς παραβάσεις είναι:

1. Μη έκδοση στοιχείου του ΚΒΣ (με εξαίρεση την μη έκδοση δελτίου αποστολής από αγρότες που δεν εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και υπόχρεους που παρά την μη έκδοση του δελτίου διακίνησης έχουν καταχωρήσει την αξία της συγκεκριμένης συναλλαγής με άλλο στοιχείο αξίας, οι οποίες θεωρούνται γενικές παραβάσεις).

¹⁴ ΠΟΛ.1094/2012, Παροχή οδηγιών για θέματα προστίμων του ΚΒΣ, ανακτήθηκε από <http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=5255>

2. Κάθε έκδοση αθεώρητου στοιχείου που όμως από τις διατάξεις του ΚΒΣ θα έπρεπε να είναι θεωρημένο. Εξαιρούνται τα στοιχεία που εκδόθηκαν αθεώρητα εκ παραδρομής και καταχωρήθηκαν εμπρόθεσμα στα βιβλία, για τα οποία καταλογίζεται γενική παράβαση.
3. Η παράληψη ή ανακριβής αναγραφή οποιουδήποτε δεδομένου που πρέπει να αναφέρεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (όπως ΑΦΜ, ονοματεπώνυμο, είδος, αξίας, κλπ). Μόνο στις αποδείξεις λιανικής πώλησης η μη αναγραφή του ονοματεπώνυμου του αντισυμβαλλόμενου θεωρείται γενική παράβαση.
4. Όταν δεν καταχωρείται στα βιβλία οποιοδήποτε προβλεπόμενο στοιχείο με την προϋπόθεση να μη έχει επιβληθεί πρόστιμο μη έκδοσης στοιχείου ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείου.
5. Όταν η καταχώρηση εμπεριέχει ανακρίβειες και δεν έχει υποβληθεί πρόστιμο για ανακριβή αναγραφή των εκδοθέντων στοιχείων.
6. Όταν δεν καταχωρείται ή καταχωρείται ανακριβώς οποιοδήποτε στοιχείο που αφορά την απογραφή.
7. Όταν καταχωρείται ανύπαρκτο έσοδο ή στοιχείο απογραφής. Στην καταχώρηση ανύπαρκτου εσόδου, στην ανακριβή καταχώρηση ή στην μη καταχώρηση αν η αξία του κάθε στοιχείου δεν υπερβαίνει τα 880€ η παράβαση θεωρείται γενική.
8. Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στοιχείου, όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, με εξαίρεση αν ο λόγος μη διαφύλαξης οφείλεται σε ανώτερη βία.
9. Όταν εκτυπώνονται ή εγγράφονται σε οπτικό δίσκο βιβλία ή καταστάσεις εκπρόθεσμα.
10. Όταν τα προγράμματα λογισμικού δεν πληρούν τις ισχύουσες προδιαγραφές.
11. Όταν δεν καταχωρούνται ή καταχωρούνται ανακριβώς δαπάνες για τον προσδιορισμό του κόστους κατασκευής οικοδομής στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών.

Για αυτοτελείς παραβάσεις που αφορούν την ίδια διαχειριστική περίοδο και εμπίπτουν στην πρώτη βάση υπολογισμού (ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων), το ανώτατο όριο (οροφής) του προστίμου δεν μπορεί να είναι υψηλότερο από το 15πλάσιο των προστίμων της βάσης, για την πρώτη έκδοση απόφασης, ή 30πλάσιο για τη δεύτερη έκδοση απόφασης. Ενώ αν διαπιστωθούν τρίτη φορά οι παραβάσεις δεν εφαρμόζεται ανώτατο όριο στα πρόστιμα.

Επίσης αυτοτελείς είναι και οι ακόλουθες παραβάσεις αλλά για την επιβολή του προστίμου εφαρμόζεται η δεύτερη βάση υπολογισμού. Δηλαδή το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση την αξία της παράβασης και συγκεκριμένα:

1. Όταν δεν εκδίδεται ή εκδίδεται ανακριβές στοιχείο με αποτέλεσμα να αποκρύπτεται αξία άνω των 1.200€ το επιβαλλόμενο πρόστιμο είναι ίσο με την αξία που αποκρύφτηκε. Ενώ αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της συναλλαγής το πρόστιμο ισούται με το πρόστιμο της πρώτης βάσης υπολογισμού ανάλογα με τα βιβλία που τηρούνται. Αντίθετα αν προσδιορίζεται το ύψος της συναλλαγής χωρίς να προσδιορίζεται ο αριθμός των συναλλαγών το πρόστιμο δεν μπορεί να ξεπερνά το δεκαπλασιασμένο πρόστιμο της πρώτης βάσης υπολογισμού.
2. Αν καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες συναλλαγές, ή εκδίδονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία ή λαμβάνονται εικονικά στοιχεία των οποίων η αξία υπερβαίνει τα 1.200€, το επιβληθέν πρόστιμο ισούται με το διπλάσιο της εν λόγω αξίας. Στην περίπτωση που η αξία του εκδοθέντος στοιχείου είναι εικονική εν μέρει το πρόστιμο αφορά την εικονική αξία ή αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς το πρόστιμο μειώνεται στο μισό.

Όταν καταλογιστεί αυτοτελής παράβαση για φορολογικά στοιχεία αξίας και δεν έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την ίδια αιτία.

6.6 ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΒΣ

Το αδίκημα της φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία τιμωρείται ποινικά με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον για τρεις μήνες. Συγκεκριμένα η έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για μη διενεργηθείσες συναλλαγές είτε μερικά είτε ολικά τιμωρείται με:

- › Ενόσ έτους φυλάκισης (κατ' ελάχιστον) για εικονικά εκδοθέντα στοιχεία συνολικής αξίας πάνω των 3.000€
- › Με κάθειρξη, για εικονικά εκδοθέντα στοιχεία συνολικής αξίας πάνω των 150.000€
- › Ενώ αν η αξία υπερβαίνει τις 235.000€ η ποινή συνεπάγεται και το κλείσιμο για ένα μήνα του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, κλπ του δράστη. Οι μισθωτοί που

συνδέονται με τον δράστη με σχέση εξαρτημένης εργασίας δεν χάνουν τα δικαιώματά τους.

Πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο το οποίο φέρει διάτρηση ή σφραγίδα η οποία εσκεμμένα δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας εφορίας. Επίσης φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται με στοιχεία και περιεχόμενο διαφορετικό από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος θεωρείται πλαστό.

Εικονικά είναι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται:

- ▶ Για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο ή σε μέρος αυτών
- ▶ Για συναλλαγές με πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται ή με πρόσωπα άγνωστα φορολογικά
- ▶ Για συναλλαγές με εικονικά πρόσωπα (νομικά ή φυσικά)

Στην περίπτωση που στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η αξία που αναγράφεται είναι χαμηλότερη από την κανονική τότε τα στοιχεία θεωρούνται ως ανακριβή ενώ αν είναι μεγαλύτερη θεωρούνται εικονικά.

Τέσσερις μήνες φυλάκιση προβλέπεται για την μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, κατά την διάρκεια πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

6.7 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΠΟ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΒΣ

1ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε επιτηδευματία που τηρούσε Β΄ κατηγορίας βιβλία, στις 30 Ιουνίου του 2010 διαπιστώθηκε:

1. Πως έχουν εκδοθεί 10 παραστατικά στοιχεία εντός του Μαΐου τα οποία ήταν αθεώρητα και έχει παρέλθει ο χρόνος για την καταχώρησή τους στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων (η εμπρόθεσμη καταχώρηση ήταν μέχρι 15 του Ιούνη δηλαδή μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα που ακολουθεί μετά την έκδοση των στοιχείων).

2. Επίσης έχουν εκδοθεί άλλα 15 στοιχεία εντός του Ιουνίου τα οποία ήταν και αυτά αθεώρητα αλλά δεν έχει παρέλθει η ημερομηνία για εμπρόθεσμη καταχώρηση στο βιβλίο¹⁵.

Η παράβαση για την έκδοση αθεώρητων στοιχείων θεωρείται ως αυτοτελής παράβαση και επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο για Β' κατηγορίας βιβλία των 600€. Όμως για παραβάσεις εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης το ανώτατο όριο είναι το 15πλάσιο και άρα το πρόστιμο που θα επιβληθεί είναι:

$$600,00 * 15 = 9.000,00 \text{ €}$$

2° ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Αντίθετα σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε επιτηδευματία που τηρούσε Β' κατηγορίας βιβλία, στις 30 Ιουλίου του 2010 διαπιστώθηκε πως:

1. Έχει εκδώσει με πρόθεση τρία στοιχεία αθεώρητα, εντός του Ιούνη, για τα οποία έχει παρέλθει ο χρόνος ενημέρωσης, και
2. Έχει εκδώσει άλλα επτά αθεώρητα στοιχεία, επίσης με πρόθεση εντός του Ιουλίου, χωρίς να έχει παρέλθει ο χρόνος για εμπρόθεσμη καταχώρηση στο βιβλίο.

Για τα τρία παραστατικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Ιουνίου η παράβαση θεωρείται αυτοτελής και επιβάλλεται πρόστιμο: $600,00 * 3 = 1.800,00\text{€}$.

Ενώ για τα επτά που δεν έχει παρέλθει η ημερομηνία ενημέρωσης η παράβαση είναι γενική με συντελεστή βαρύτητας 3 και το πρόστιμο υπολογίζεται ως εξής: $1 * 3 * 600,00 = 1.800,00\text{€}$.

Έτσι το συνολικό πρόστιμο για τις παραπάνω παραβάσεις είναι $1.800,00 + 1.800,00 = 3.600,00\text{€}$.

3° ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε επιτηδευματία που τηρούσε Β' κατηγορίας βιβλία, στις 28 Ιουνίου του 2010 διαπιστώθηκε πως:

1. Έχει εκδώσει με πρόθεση, εντός του Ιούνη 10 παραστατικά αθεώρητα.

Η παράβαση θεωρείται γενική με συντελεστή βαρύτητας 3 και το επιβληθέν πρόστιμο είναι: $1 * 3 * 600,00 = 1.800,00\text{€}$.

¹⁵ΠΟΛ.1110/13.5.2011, <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/12239/print/printer>

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο σκοπός καθιέρωσης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είναι ο καθορισμός των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των επιτηδευματιών είτε αυτοί είναι φυσικά πρόσωπα είτε είναι νομικά. Αποσκοπεί, δηλαδή, στην οριοθέτηση κανόνων που να ισχύουν σε ομάδες επιχειρήσεων, ανάλογα με την νομική τους μορφή και του μεγέθους τους (ύψος ακαθάριστων εσόδων), αλλά και τον τομέα δραστηριοποίησής τους. Οι κανόνες αυτοί αναφέρονται στον τρόπο που οι επιτηδευματίες οφείλουν να συναλλάσσονται, στον τρόπο που πρέπει να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία και στοιχεία και στον τρόπο που προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημά τους αλλά και οι ποινές και κυρώσεις που τους επιβάλλονται για την μη τήρηση των όσων προβλέπονται.

Απώτερος σκοπός όλων (μέσα από την υιοθέτηση μέτρων και κυρώσεων για τους παραβάτες) είναι η μείωση της φοροδιαφυγής και η επικράτηση ενός συστήματος φορολογικής δικαιοσύνης για όλους τους επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στην χώρα. Έτσι το αρχικό κείμενο του Προεδρικού Διατάγματος 186 του 1992, αναθεωρήθηκε και τροποποιήθηκε αρκετές φορές μέχρι σήμερα με νέους Νόμους και ειδικά διατάγματα για την εξυπηρέτηση αυτού του σκοπού.

Κάποιες από τις μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν για την εκπλήρωση αυτού του σκοπού, δηλαδή της πάταξης της φοροδιαφυγής ήταν η τήρηση πρόσθετων βιβλίων, η εξόφληση συναλλαγών που αναφέρονται σε μεγάλα ποσά με επιταγές και μέση τραπεζικών λογαριασμών, η άρση της μη υποχρεωτικής τήρησης βιβλίων από κάποιους επιτηδευματίες, κλπ.

Ειδικότερα η καθιέρωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων σε κάποιες δραστηριότητες, σκοπό¹⁶ έχει κατά την διενέργεια προληπτικού ελέγχου να μπορούν άμεσα να αναγνωριστούν οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και να διαπιστωθεί κατά πόσο έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα στοιχεία αξίας. Έτσι σε δραστηριότητες που μπορεί να σημειωθεί με μεγαλύτερη ευκολία η φοροδιαφυγή να υπάρχουν

¹⁶ Υπηρεσία ειδικών ελέγχων, 2007, οδηγός ελέγχου επιτηδευματιών που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του ΚΒΣ, http://www.logistis.gr/files/DIAFORA/FOROLOGIKOI_ODHGOI/11667_07.pdf

δικλείδες ασφαλείας, ώστε να εμφανίζονται όλες οι συναλλαγές και να μειώνεται η φοροδιαφυγή.

Αρχικά ο έλεγχος που διενεργείται στα πρόσθετα βιβλία έγκειται στην πιστοποίηση ότι όλες οι συναλλαγές που αποφέρουν έσοδα για την επιχείρηση, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και έπειτα να διερευνηθεί αν έχουν εκδοθεί τα απαραίτητα στοιχεία που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές.

Βέβαια ο έλεγχος επεκτείνεται και στην διαπίστωση της ορθότητας της αξίας των εκδοθέντων παραστατικών μα βάση τις εγγραφές στα πρόσθετα βιβλία. Αυτό κρίνεται απαραίτητο γιατί μπορεί να συντελεστεί φοροδιαφυγή με την έκδοση ανακριβών στοιχείων, όπως υποτιμολογημένες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή σε κάποιες περιπτώσεις μη έκδοση κανενός φορολογικού στοιχείου αξίας.

Επίσης με την ΠΟΛ. 1091/2010 αλλάζει ο τρόπος που εξοφλούνται συναλλαγές μεγάλων ποσών ώστε να μπορούν ευκολότερα να ελέγχονται και μειώνεται η φοροδιαφυγή. Με προηγούμενες διατάξεις του Κώδικα, τιμολόγια αγορών ή παροχής υπηρεσιών των οποίων η αξία ξεπερνούσε τις 15.000€ έπρεπε να εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές. Όμως για τον καλύτερο έλεγχο, με την ΠΟΛ.1091/10 το όριο αυτό μειώθηκε στις 3.000€, συμπεριλαμβανόμενης και της αξίας του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Έτσι από την 1^η Ιουνίου του 2010, όσοι λαμβάνουν τιμολόγια που ξεπερνούν αυτό το όριο οφείλουν να το εξοφλούν ή μέσω επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή (απλή ενώ με το προηγούμενο καθεστώς απαιτούταν δίγραμμη επιταγή)¹⁷. Όταν το ποσό εξοφλείται με επιταγή πρέπει υποχρεωτικά να εκδίδεται απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων (με αναφορά στο τιμολόγιο το οποίο εξοφλείται με την συγκεκριμένη επιταγή) για επιταγές τρίτων, για είναι δυνατή η καλύτερη παρακολούθηση αυτών. Τα παραστατικά αυτά πρέπει να διαφυλάσσονται για τον χρόνο που προβλέπεται και για τα λοιπά στοιχεία. Όταν η παραπάνω απόδειξη δεν εκδίδεται, ή εκδίδεται μεταχρονολογημένα ή με ελλιπή στοιχεία η παράβαση θεωρείται γενική και το πρόστιμο επιβάλλεται ανά χρήση (χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν πόσες φορές μέσα στην χρήση έχει συμβεί) ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων. Ενώ για εξόφληση τιμολογίων μέσω τραπεζικών

¹⁷ Υπουργείο Οικονομικών, ΠΟΛ.1091/2010, ανακτήθηκε από <http://www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/minfin/datastore/9e/e8/8b/9ee88baee1fb04c86e040fe84d865dcb1b16315/application/pdf/pol1091.pdf>

λογαριασμών (είτε ολικά είτε τμηματικά) τα εκδιδόμενα παραστατικά έγγραφα ή παραστατικά θα πρέπει να εμφανίζουν με σαφήνεια σε ποια συναλλαγή αναφέρονται. Όσοι απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων (πχ Δημόσιο, κλπ) και λαμβάνουν τιμολόγια που ξεπερνούν τις 3.000€ απαλλάσσονται από την προαναφερθείσα υποχρέωση. Τέλος δεν μπορεί να γίνεται συμψηφισμός οφειλών που υπάρχουν σε αντισυμβαλλόμενους που είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες και θα πρέπει να τηρούνται οι διαδικασίες για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά (εκτός και αν αναφέρεται σε ανταπαιτήσεις μεταξύ θυγατρικών και μητρικής εταιρίας).

Άλλο ένα μέτρο που τροποποιεί τον Κώδικα με γνώμονα την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης είναι η ένταξη των απαλλασσόμενων από την τήρηση βιβλίων και όσων τηρούσαν Α΄ κατηγορίας (και υπολόγιζαν τα έσοδά τους τεκμαρτά) υποχρεωτικά στην τήρηση Β΄ κατηγορίας βιβλίων. Συνεχίζουν όμως να εξαιρούνται όσων τα ακαθάριστα ετήσια έσοδα δεν ξεπερνούν τις 10.000€ από πώληση αγαθών και τις 5.000€ από παροχή υπηρεσιών. Έτσι επιτηδευματίες που δεν τηρούσαν βιβλία, όπως:

- ▶ Πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων,
- ▶ Εφημεριδοπώλες,
- ▶ Υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών,
- ▶ Εκμεταλλευτές TAXI,
- ▶ Εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων δωματίων (όταν δεν ξεπερνούν τα επτά), από την 1^η Ιουλίου του 2010 οφείλουν να τηρούν Β΄ κατηγορίας βιβλία.
- ▶ Ενώ για αγρότες οι οποίοι πωλούν τα προϊόντα τους σε λαϊκές αγορές η υποχρεωτική ένταξη γίνεται από την 1^η Οκτωβρίου του 2010.

Επίσης οι επιτηδευματίες που τηρούσαν Α΄ κατηγορίας βιβλία, όπως:

- ▶ Εκμεταλλευτές περίπτερου,
- ▶ Πρατηριούχοι υγρών καυσίμων,
- ▶ Εκμεταλλευτές κινητών καντινών,

Μέσα στο 2010 εντάχθηκαν υποχρεωτικά στην τήρηση Β΄ κατηγορίας βιβλίων και στον υπολογισμό των εσόδων με βάση τα εκδιδόμενα στοιχεία πώλησης και όχι με βάση τις αγορές που πραγματοποιούσαν.

Επίσης από 1^η Ιανουαρίου του 2011 οι ελεύθεροι επαγγελματίες που εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών οφείλουν να τις εκδίδουν όταν ολοκληρώνεται η παρεχόμενη υπηρεσία και είναι απαιτητή η αμοιβή, ανεξάρτητα αν εισπράττεται ή όχι.

Τα προαναφερθέντα μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής αλλά και πλήθος άλλων, καθώς και τα πρόστιμα και οι ποινές που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, δημιουργούν ένα πολύπλοκο σύστημα και προβλήματα στην διεξαγωγή των συναλλαγών. Έτσι κρίνεται αμφίβολη η αποτελεσματικότητά του στην εξάλειψη της φοροδιαφυγής και της φορολογικής δικαιοσύνης. Με τον Νόμο 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», καθορίζεται η κατάργηση του ΚΒΣ όπως ισχύει μέχρι σήμερα. Αντ' αυτού προβλέπεται να ισχύσει ο Κώδικας Απεικόνισης των συναλλαγών ο οποίος θα ενσωματωθεί στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος¹⁸.

Έτσι αναμένεται να καθιερωθεί η παύση διάτρησης όλων των στοιχείων, όλων των επιτηδευματιών και ο έλεγχος των συναλλαγών μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών οι οποίες υποβάλλονται ηλεκτρονικά (με διασταύρωση των εκδοθέντων στοιχείων για τον περιορισμό των πλαστών και εικονικών τιμολογίων). Επίσης έχουν προταθεί και όλα μέτρα για την απλούστευση των διαδικασιών και την δικαιότερη επιβολή προστίμων και ποινών σε παραβάσεις που οφείλονται σε λάθη¹⁹.

¹⁸<http://www.e-boss.gr/eboss/business-advice/content/tax.jsp?chambercd=eboss&categoryid=14955&articleid=19662>

¹⁹ <http://www.eea-info.gr/?t=8&aID=70000178&isID=494>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Άγγελος Τσαγκλακάνος(1990): Λογιστική Εταιριών
2. Αριστ. Ιγνατιάδη (1993): Λογιστική Εταιριών
3. Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης(1993): Θεωρητική & Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων
4. Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης(1993): Θεωρητική & Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων
5. Μιλτιάδης Λεοντάρης(2003,Παμισος): Προσωπικές, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες
6. Ν. 3842/2010, Άρθρο 20: διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών, ανακτήθηκε από <http://www.forologikanea.gr/pages/display/arthro-20-diasfalisi-kai-elegchos-sunallagon/>
7. Ν.2523/1997 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις, Άρθρο 5 Πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ-Αντικειμενικό σύστημα, ανακτήθηκε στις 5/8/2012 από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/8>
8. Παναγιώτης Παπαδέας(2003): Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ
9. Παναγιώτης Παπαδέας(2003): Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ
10. Παπαδέας Π., Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, 12^η έκδοση (2007-2008), σελ. 19
11. ΠΔ 186/1992, άρθρο 17, παρ.10, ανακτήθηκε την 1 Ιουλίου 2012 από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/4>
12. ΠΔ 186/1992, άρθρο 2, παρ. 1, ανακτήθηκε στις 5/6/2012 από <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/4>
13. ΠΟΛ.1094/2012, Παροχή οδηγιών για θέματα προστίμων του ΚΒΣ, ανακτήθηκε από <http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=5255>
14. ΠΟΛ.1110/13.5.2011,
<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/circular/12239/print/printer>
15. Υπηρεσία ειδικών ελέγχων, 2007, οδηγός ελέγχου επιτηδευματιών που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του ΚΒΣ,

16. Υπουργείο Οικονομικών, ΠΟΛ.1091/2010, ανακτήθηκε από
<http://www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/minfin/datastore/9e/e8/8b/9ee88baee1fb04c86e040fe84d865dcbb1b16315/application/pdf/pol1091.pdf>
17. <http://www.e-boss.gr/eboss/business-advice/content/tax.jsp?chambercd=eboss&categoryid=14955&articleid=19662>
18. <http://www.eea-info.gr/?t=8&aID=70000178&isID=494>
19. http://www.logistis.gr/files/DIAFORA/FOROLOGIKOI_ODHGOI/11667_07.pdf
20. <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/10855>



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΜΑΘΗΣΗΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ
Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
Η Σ

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

υποβάλλεται ενσωματωμένη σε κάθε αντίτυπο της πτ. εργασίας

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

καταχώρηση θέματος όπως στον πίνακα θεμάτων

--

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.	E-mail

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση από τον εισηγητή

--

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

--

(Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής
δεν χρειάζεται υπογραφή)

ΥΠΟΓΡΑΦΗ