



ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

Πτυχιακή εργασία

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
& ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

(TAX REFORM OF ACCOUNTING PROFIT  
BUSINESS & ACCOUNTING DIFFERENCES)

ΓΑΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΚΑΡΔΑΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μεσολόγγι 2015

ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

Πτυχιακή εργασία

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
& ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

(TAX REFORM OF ACCOUNTING PROFIT  
BUSINESS & ACCOUNTING DIFFERENCES)

ΓΑΤΗΣ Β. ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14467)  
ΚΑΡΔΑΡΑΣ Π. ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14402)

Επιβλέπων καθηγητής  
Κος ΠΑΠΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μεσολόγγι 2015

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής Χρηματοοικονομικής / Μεσολογίου του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ολοκληρώνοντας τις σπουδές μας στο Α/Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, και κατανοώντας τις προκλήσεις που πρόκειται να αντιμετωπίσουμε κατά την εισαγωγή μας στον επαγγελματικό στίβο, θεωρήσαμε την εκπόνηση της πτυχιακής μας εργασίας ως μία ευκαιρία και ολοκληρώσαμε τις γνώσεις μας και να εμβαθύνουμε σε κάποιο γνωστικό πεδίο, σχετικό με το αντικείμενο της λογιστικής, αλλά και της φορολογίας. Η πρόθεση μας ήταν σαφής, αλλά μας δυσκόλεψε αρκετά η επιλογή ενός θέματος που να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες μας. Επιζητούσαμε ένα θέμα που να συνδυάζει την έρευνα, τον εμπλουτισμό των λογιστικών μας γνώσεων αλλά και την απόκτηση σημαντικών πληροφοριών σε τομείς που θα μας απασχολήσουν στη μετέπειτα επαγγελματική μας σταδιοδρομία.

Στο σημείο αυτό, πολύτιμη υπήρξε η συνδρομή του καθηγητή μας και εισηγητή του αντικειμένου της παρούσας εργασίας. Ο Κος Κασιόχας, μας πρότεινε ένα θέμα σχετικό με τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων, δίνοντας τέλος στον προβληματισμό μας. Δεχτήκαμε το θέμα με ικανοποίηση, αφού γνωρίζουμε πως ο φορολογικός χειρισμός (τόσο σε επίπεδο οργανισμών, όσο και σε επίπεδο φορολογούμενων πολιτών) αποτελεί ένα πολύ σημαντικό πεδίο γνώσης. Άλλωστε, το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη φορολογία, οι διαδικασίες προσδιορισμού του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος, αλλά και οι ευθύνες που βαρύνουν του λογιστές - φοροτεχνικούς κατά την άσκηση του επαγγέλματος τους, αποτελούν αντικείμενα που μας απασχολούν σε καθημερινή βάση. Επιπλέον θεωρήσαμε το θέμα, ως μίας πρώτης τάξεως ευκαιρία να εξετάσουμε τις διαδικασίες υπολογισμού του φόρου των επιχειρήσεων, με απώτερο σκοπό στο μέλλον, να διερευνήσουμε και άλλες παραμέτρους τόσο σε λογιστικό, όσο και σε φορολογικό επίπεδο.

Θεωρούμε πως η ολοκλήρωση των σπουδών μας επιτεύχθηκε με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, καθώς εκπονήσαμε την παρούσα εργασία με ιδιαίτερο ζήλο και ενθουσιασμό και την παραδίδουμε ελπίζοντας να φανεί αντάξια των προσδοκιών μας. Για το τέλος οφείλουμε ένα μεγάλο ευχαριστώ στον καθηγητή μας Κο Γεώργιο Παππά για την πολύτιμη συνεισφορά του, και στο Α/Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, καθώς υπήρξε για εμάς μία όαση γνώσης κατά τα έτη των σπουδών μας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα πτυχιακή εργασία είναι η Φορολογική Αναμόρφωση των Λογιστικών Κερδών των Επιχειρήσεων & Λογιστικές Διαφορές.

Στο 1<sup>ο</sup> κεφάλαιο αναλύεται η Εταιρική Συνεργασία. Αρχικά δίνονται εισαγωγικές έννοιες, όπως η έννοια της εταιρίας, οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου, και έπειτα στοιχειοθετείται το κεφάλαιο των εταιριών (ίδιο κεφάλαιο - εταιρικό κεφάλαιο, η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, το πρόβλημα του εκτοκισμού των ιδίων κεφαλαίων), η νομική προσωπικότητα και οικονομική οντότητα των εταιρικών επιχειρήσεων, τα χαρακτηριστικά της μεγάλης σύγχρονης επιχειρήσεως, και τέλος η λογιστική των εταιρικών επιχειρήσεων (ζητήματα που αντιμετωπίζει η λογιστική εταιριών, λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που εξυπηρετούν τους σκοπούς της λογιστικής εταιριών).

Το 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο πραγματεύεται τα Αποτελέσματα Χρήσεως από Φορολογική άποψη. Καταγράφεται το καθαρό και το φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως, η φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της χρήσεως, οι εκπτώσεις δαπανών για τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος (γενικά για την έκπτωση των δαπανών, δικαιολογητικά για την έκπτωση των δαπανών), οι χειρισμοί των εσόδων για τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος (γενικά περί εσόδων), η αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων, και τέλος η λογιστική αναμόρφωση και λογιστικές διαφορές.

Το θέμα του 3<sup>ου</sup> κεφαλαίου είναι τα Λογιστικά Κέρδη και τις Λογιστικές Διαφορές των Προσωπικών Εταιριών. Έπειτα καθορίζονται τα λογιστικά κέρδη και οι λογιστικές διαφορές των Ομόρρυθμων Εταιριών Ο.Ε. (έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε., η λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της, αντικείμενο εταιρικής εισφοράς - βασικές λογιστικές εγγραφές συστάσεως Ο.Ε., ειδικές περιπτώσεις εταιρικής εισφοράς, αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, μείωση του εταιρικού κεφαλαίου, διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος στις Ο.Ε., τρόποι καθορισμού συμμετοχής στο αποτέλεσμα, ο σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε., η φορολογία των κερδών της Ο.Ε., Λογιστικές εγγραφές διανομής αποτελεσμάτων, λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε., λογιστική διαδικασία της εκκαθάρισεως), τα λογιστικά κέρδη και οι λογιστικές διαφορές των Ετερόρρυθμων Εταιριών (Ε.Ε.) (έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε., λογιστικές ιδιορρυθμίες των Ε.Ε., η εκκαθάριση των Ε.Ε.), και τέλος τα λογιστικά κέρδη και λογιστικές διαφορές των Συμμετοχικών ή Αφανών Εταιριών (έννοια και χαρακτηριστικά, η λογιστική

της συμμετοχικής εταιρίας, η μέθοδος του τελικού μερισμού, η μέθοδος του άμεσου μερισμού, η λογιστική των συμμετοχικών εταιριών στο πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ.).

Το 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο πραγματεύεται τα Λογιστικά Κέρδη και τις Λογιστικές Διαφορές των Κεφαλαιουχικών – Απρόσωπων Εταιριών. Παρατίθενται εισαγωγικές έννοιες, η Λογιστική κατά τη Σύσταση της Α.Ε. (Βασικές παρατηρήσεις), η Διάθεση Κερδών των Ανωνύμων Εταιριών (Θεσμικό πλαίσιο για τη διάθεση των κερδών των Α.Ε.), η Φορολογία Εισοδήματος της Α.Ε. (ο φόρος εισοδήματος κατά τη φορολογική νομοθεσία, ο φόρος εισοδήματος κατά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.), οι Λογιστικές Εγγραφές Διαθέσεως Κερδών, τα Προμερίσματα, τα Αποθεματικά (έννοια των αποθεματικών, διακρίσεις αποθεματικών), οι Προβλέψεις (έννοια των προβλέψεων, λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων), και τέλος η Λύση και η Εκκαθάριση της Α.Ε. (γενικές παρατηρήσεις, διαδικασίες της εκκαθάρισεως).

Στο 5<sup>ο</sup> κεφάλαιο την Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων παρουσιάζονται οι Γενικές Διατάξεις (Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, Υποκείμενα του φόρου, Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα), το Φορολογητέο Εισόδημα (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων, Υποκεφαλαιοδότηση, Ενδοομιλικές συναλλαγές, Μεταφορά λειτουργιών, Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων, Ανταλλαγή τίτλων, Συγχωνεύσεις και διασπάσεις, Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE, Μη εφαρμογή ευεργετημάτων, Εκκαθάριση), και τέλος ο Φορολογικός Συντελεστής.

Τέλος στα συμπεράσματα και μετά την διεξοδική ανάλυση του θέματος δημιουργούνται οι προϋποθέσεις για την ανακεφαλαίωση των βασικών ευρημάτων για την Φορολογική Αναμόρφωση των Λογιστικών Κερδών των Επιχειρήσεων & τις Λογιστικές Διαφορές τους.

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

|   |      |
|---|------|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....   | iv   |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....   | v    |
| ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ .....  | vii  |
| ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ-ΕΙΚΟΝΩΝ .....   | xii  |
| ΠΙΝΑΚΕΣ.....  | xii  |
| ΕΙΚΟΝΕΣ .....   | xii  |
| ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....  | xiii |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....   | xv   |
| 1  ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ.....   | 1    |
| 1.1  ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ .....   | 1    |
| 1.2  ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ .....  | 2    |
| 1.3  ΟΙ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ .....  | 3    |
| 1.4  ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....  | 6    |
| 1.4.1  Ίδιο κεφάλαιο - Εταιρικό κεφάλαιο .....  | 6    |
| 1.4.2  Η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου.....   | 9    |
| 1.4.3  Το πρόβλημα του εκτοκισμού των ιδίων κεφαλαίων.....                                    | 9    |
| 1.5  ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΤΩΝ<br>ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....         | 12   |
| 1.6  ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....                                  | 16   |
| 1.7  Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....   | 18   |
| 1.7.1  Ζητήματα που αντιμετωπίζει η Λογιστική Εταιριών .....                                  | 18   |
| 1.7.2  Λογαριασμοί του Ε.Γ.Α.Σ. που εξυπηρετούν τους σκοπούς της Λογιστικής<br>Εταιριών ..... | 20   |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 2     | ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ .....                             | 26 |
| 2.1   | ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.....                         | 26 |
| 2.2   | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ .....               | 29 |
| 2.3   | ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ .....      | 29 |
| 2.3.1 | Γενικά για την έκπτωση των δαπανών .....                                    | 29 |
| 2.3.2 | Δικαιολογητικά για την έκπτωση των δαπανών.....                             | 31 |
| 2.4   | ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ .....   | 33 |
| 2.4.1 | Γενικά περί εσόδων .....  | 33 |
| 2.5   | ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΛΟΓΩ ΥΠΑΡΕΞΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ<br>37                  |    |
| 2.6   | ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....                           | 37 |
| 3     | ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....        | 39 |
| 3.1   | ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ .....  | 39 |
| 3.2   | ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ Ο.Ε.....    | 40 |
| 3.2.1 | Έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε. ....                                     | 40 |
| 3.2.2 | Η λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της .....   | 42 |
| 3.2.3 | Αντικείμενο εταιρικής εισφοράς - βασικές λογιστικές εγγραφές συστάσεως Ο.Ε. | 45 |
| 3.2.4 | Ειδικές περιπτώσεις εταιρικής εισφοράς.....                                 | 47 |
| 3.2.5 | Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.....   | 51 |
| 3.2.6 | Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.....   | 54 |
| 3.2.7 | Διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος στις Ο.Ε.....                      | 56 |
| 3.2.8 | Τρόποι καθορισμού συμμετοχής στο αποτέλεσμα .....                           | 57 |



|        |   |    |
|--------|---|----|
| 3.2.9  | Ο σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε. ....   | 59 |
| 3.2.10 | Η φορολογία των κερδών της Ο.Ε. ....  | 59 |
| 3.2.11 | Λογιστικές εγγραφές διανομής αποτελεσμάτων ....                                       | 61 |
| 3.2.12 | Λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε. ....   | 61 |
| 3.2.13 | Λογιστική διαδικασία της εκκαθάρισεως.....  | 63 |
| 3.3    | ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (Ε.Ε.) ....         | 67 |
| 3.3.1  | Έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε.....  | 67 |
| 3.3.2  | Λογιστικές ιδιορρυθμίες των Ε.Ε. ....   | 68 |
| 3.3.3  | Η εκκαθάριση των Ε.Ε. ....  | 69 |
| 3.4    | ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΩΝ Ή ΑΦΑΝΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ....       | 69 |
| 3.4.1  | Έννοια και χαρακτηριστικά.....  | 69 |
| 3.4.2  | Η λογιστική της συμμετοχικής εταιρίας.....  | 71 |
| 3.4.3  | Η μέθοδος του τελικού μερισμού.....   | 71 |
| 3.4.4  | Η μέθοδος του άμεσου μερισμού.....  | 72 |
| 3.4.5  | Η λογιστική των συμμετοχικών εταιριών στο πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ.....                    | 73 |
| 4      | ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ – ΑΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ .... | 74 |
| 4.1    | ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ....   | 74 |
| 4.2    | ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ Α.Ε. ....   | 76 |
| 4.2.1  | Βασικές παρατηρήσεις ....   | 76 |
| 4.3    | Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ....   | 81 |
| 4.3.1  | Θεσμικό πλαίσιο για τη διάθεση των κερδών των Α.Ε. ....                               | 81 |
| 4.4    | Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ Α.Ε. ....   | 87 |
| 4.4.1  | Ο φόρος εισοδήματος κατά τη φορολογική νομοθεσία ....                                 | 87 |
| 4.4.2  | Ο φόρος εισοδήματος κατά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....                                      | 87 |

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| 4.5   | ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΕΡΔΩΝ.....   | 88  |
| 4.6   | ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑΤΑ .....   | 89  |
| 4.7   | ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ .....  | 90  |
| 4.7.1 | Έννοια των αποθεματικών .....  | 90  |
| 4.7.2 | Διακρίσεις αποθεματικών.....   | 91  |
| 4.7.3 | Η λογιστική των αποθεματικών .....   | 95  |
| 4.8   | ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ .....   | 96  |
| 4.8.1 | Έννοια των προβλέψεων .....  | 96  |
| 4.8.2 | Διάκριση των προβλέψεων.....   | 97  |
| 4.8.3 | Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων .....  | 98  |
| 4.9   | ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Α.Ε. ....  | 99  |
| 4.9.1 | Γενικές παρατηρήσεις.....  | 99  |
| 4.9.2 | Διαδικασίες της εκκαθάρισεως.....  | 101 |
| 5     | ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ .....                             | 105 |
| 5.1   | ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄).....   | 105 |
| 5.1.1 | Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Άρθρο 44) ..... | 105 |
| 5.1.2 | Υποκείμενα του φόρου (Άρθρο 45) .....  | 105 |
| 5.1.3 | Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα (Άρθρο 46).....   | 106 |
| 5.2   | ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄).....  | 107 |
| 5.2.1 | Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Άρθρο 47) .....  | 107 |
| 5.2.2 | Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων (Άρθρο 48) .....  | 108 |
| 5.2.3 | Υποκεφαλαιοδότηση (Άρθρο 49).....  | 109 |
| 5.2.4 | Ενδοομιλικές συναλλαγές (Άρθρο 50).....  | 110 |
| 5.2.5 | Μεταφορά λειτουργιών (Άρθρο 51).....   | 111 |
| 5.2.6 | Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων (Άρθρο 52) .....  | 112 |

|        |   |     |
|--------|---|-----|
| 5.2.7  | Ανταλλαγή τίτλων (Άρθρο 53).....  | 115 |
| 5.2.8  | Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (Άρθρο 54) .....                            | 117 |
| 5.2.9  | Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (Άρθρο 55).....      | 121 |
| 5.2.10 | Μη εφαρμογή ευεργετημάτων (Άρθρο 56) .....                              | 122 |
| 5.2.11 | Εκκαθάριση (Άρθρο 57).....  | 122 |
| 5.3    | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄).....                              | 123 |
|        | ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ/ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ/ ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....                               | 125 |
|        | ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....   | 131 |
|        | ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....  | 133 |
| 1.     | ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ.....                     | 133 |
| 2.     | ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΔΙΑΘΕΣΕΩΝ<br>ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε. .... | 137 |

# ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ-ΕΙΚΟΝΩΝ

## ΠΙΝΑΚΕΣ

|   |    |
|---|----|
| Πίνακας 1.1: Διαμόρφωση αποτελεσμάτων χρήσεως.....  | 11 |
| Πίνακας 1.2: Ανάλυση αποτελεσμάτων του υπολογισμού του κόστους ευκαιρίας του τόκου του Ιδίου κεφαλαίου ως προς το τρέχον τραπεζικό επιτόκιο. .... | 11 |
| Πίνακας 2.1: Ακαθάριστα έσοδα.....  | 28 |
| Πίνακας 2.2: Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως.....  | 29 |

## ΕΙΚΟΝΕΣ

|  |     |
|--|-----|
| Εικόνα 1: Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης.....   | 134 |
| Εικόνα 2: Κατάσταση Αυτοκινήτων Εταιρίας. ....   | 135 |
| Εικόνα 3: Κατάσταση Αποδοθέντων και Οφειλομένων Φόρων Εισοδήματος και Έμμεσων Φόρων (Φ.Π.Α. κ.τ.λ.)..... | 136 |

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

|                     |  |
|---------------------|--|
| Α.Ε.                | Ανώνυμη Εταιρία  |
| Α.Ε.ΑΠΟΘ.           | Ανώνυμη Εταιρία Αποθετηρίων Τίτλων   |
| Α.Ε.Ο.              | Αξία Εξοφλήσεως Ομολογίας  |
| Α.Κ.                | Αστικός Κώδικας  |
| Α.Λ.Ε.              | Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως   |
| Β.Δ.                | Βασιλικό Διάταγμα  |
| Γ.Σ.                | Γενική Συνέλευση (μετόχων Α.Ε.)  |
| Δ.Ο.Τ.              | Δικαιούχοι Ομολογιακών Τίτλων  |
| Δ.Ο.Υ.              | Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών  |
| Δ.Λ.Ο.              | Δικαιούχοι Ληξιπρόθεσμων Ομολογιών   |
| Δ.Λ.Π.              | Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα   |
| Δ.Λ.Π./<br>Δ.Π.Χ.Π. | Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή/και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφορήσεως |
| Δ.Π.Χ.Π.            | Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφορήσεως                                |
| Δ.Σ.                | Διοικητικό Συμβούλιο (Ανώνυμης Εταιρίας)                                       |
| Δ.Υ.Ε.              | Διαφορά της Υπέρ το Άρτιο Εξοφλήσεως   |
| Ε.Α.                | Εσωτερική Αξία (μετοχής)   |
| Ε.Γ.Λ.Σ.            | Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο   |
| Ε.Δ.Λ.Π.            | Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.)                                |
| Ε.Ε.                | Ετερόρρυθμη Εταιρία // Ευρωπαϊκή Ένωση   |
| Ε.Ι.Τ.              | Εξαιρετικοί Ιδρυτικοί Τίτλοι   |
| Ε.Κ.                | Εταιρικό Κεφάλαιο  |
| Ε.Λ.Α.              | Ενοποιημένος Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως                                 |
| Ε.Λ.Τ.Ε.            | Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων                                    |
| Ε.Ο.Ο.Σ.            | Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού   |
| Ε.Ο.Κ.              | Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα   |
| Ε.Ο.Ο.Σ.            | Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού   |
| Ε.Π.Ε.              | Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης  |
| Ε.Π.Ε.Υ.            | Εταιρία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών  |
| Ε.Σ.                | Εισοδηματικός Συντελεστής (μετοχής)  |
| Ε.Υ.Ρ. ή €          | Ευρώ   |
| I.A.S.C.            | International Accounting Standards Committee (Ε.Δ.Λ.Π.)                        |
| Κ.Β.Σ.              | Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων  |

|            |   |
|------------|---|
| Κ.Ε.       | Κεφαλαιακή Ένωση                                |
| Κ.Ι.Τ.     | Κοινοί Ιδρυτικοί Τίτλοι                         |
| Κ.Λ.Σ.     | Κλαδικό (ά) Λογιστικό (ά) Σχέδιο (α)            |
| Μ.Α.Ε.     | Μητρώα Ανωνύμων Εταιριών                        |
| Μ.Ε.Δ.     | Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνείας (S.I.C.)            |
| Μ.Ε.Π.Ε.   | Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης           |
| Μ.Κ.       | Μετοχικό Κεφάλαιο                               |
| Ν.         | Νόμος   |
| Ξ.Ν.       | Ξένο Νόμισμα                                    |
| Ο.Α.       | Ονομαστική Αξία (μετοχής ή ομολογίας)           |
| Ο.Δ.       | Ομολογιακό Δάνειο                               |
| Ο.Ε.       | Ομόρρυθμη Εταιρία                               |
| Π.Δ.       | Προεδρικό Διάταγμα                              |
| ΠΟΑ        | Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι             |
| Π.Σ.Λ.Φ.Β. | Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσεως |
| Σ.Ε.       | Συνέλευση των Εταίρων (Ε.Π.Ε.)                  |
| S.I.C.     | Standing Interpretations Committee (Μ.Ε.Δ.)     |
| Σ.ΛΟ.Τ.    | Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης                |
| Σ.Μ.       | Σχέση Μετατροπής Ομολογιών                      |
| Τ.Α.       | Τακτικό Αποθεματικό                             |
| Τ.Κ.Θ.Ε.   | Τελική Καθαρή Θέση Εκκαθαρίσεως                 |
| Τ.Μ.       | Τιμή (εκδόσεως) Μετοχής                         |
| Τ.Ο.       | Τιμή (εκδόσεως) Ομολογίας                       |
| Φ.Π.Α.     | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας                       |
| Χ.Α.       | Χρηματιστήριο Αξιών                             |

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η επιχειρηματικότητα - τόσο σε τοπικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο - μετά από μία περίοδο άνθησης και αύξησης των οικονομικών μεγεθών, πλέον διανύει μία περίοδο σοβαρής κάμψης. Φαινόμενα, όπως η παύση των εργασιών, οι μειώσεις του προσωπικού, ο περιορισμός της παραγωγής, ή η αναστολή των επενδυτικών σχεδίων απαντώνται πλέον πολύ συχνότερα στον επιχειρηματικό κόσμο.

Οι αιτίες που οδήγησαν στην παρούσα κατάσταση εντοπίζονται στην κρίση του χρηματοπιστωτικού συστήματος που εμφανίστηκε στην Αμερική το 2007, κορυφώθηκε το 2008 και εντέλει επεκτάθηκε σε ολόκληρο τον κόσμο διαμορφώνοντας μία δυσχερή οικονομική κατάσταση, η οποία συνεχίζεται μέχρι σήμερα. Και ενώ η παγκόσμια οικονομία διανύει μία περίοδο σοβαρής ύφεσης, η ελληνική οικονομία βρίσκεται σε μία εξαιρετικά κρίσιμη στιγμή της ιστορίας της, καθώς έχει έλθει αντιμέτωπη με μία εσωτερική και εξαιρετικά δυσόιωνη κρίση.

Αυτές οι εξελίξεις έχουν επηρεάσει βαθύτατα και την ελληνική επιχειρηματικότητα, η οποία βιώνει τη μεγαλύτερη κάμψη στην ιστορία της από το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο και έπειτα. Στη δεδομένη συγκυρία, ο ρόλος του λογιστή - φοροτεχνικού έχει αποκτήσει βαρύνουσα σημασία για λόγους που έχουν να κάνουν τόσο με τη στήριξη των επιχειρήσεων που τον επιλέγουν για να τους παρέχει τις υπηρεσίες του, όσο και με τη στάση του, απέναντι στις επιταγές του δημοσίου συμφέροντος.

Όπως γνωρίζουμε, η επιστήμη της Λογιστικής αφορά τις τεχνικές παρακολούθησης των περιουσιακών μεταβολών των επιχειρήσεων, μέσω της διπλογραφικής καταχώρισης σε λογιστικά βιβλία των παραστατικών που απεικονίζουν αυτές τις μεταβολές (χρέωση - πίστωση), με τελικό στόχο τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) εντός μιας διαχειριστικής περιόδου. Στην έννοια των περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες και τα έξοδα, αν αναλογιστούμε πως κάθε χρηματική εκροή που απαιτείται για την πραγματοποίηση δαπάνης ή εξόδου, συνιστά - εν δυνάμει - απόκτηση στοιχείων του Ενεργητικού, έτοιμων προς ανάλωση ή εκμετάλλευση. Περαιτέρω, είναι βασική αρχή της Διοικητικής των Επιχειρήσεων πως τα έξοδα (οι δαπάνες ή το κόστος, γενικότερα) αποτελούν αναγκαίες και απαραίτητες προϋποθέσεις για τον σχηματισμό εσόδων και βεβαίως, για την εν συνεχεία ανάδειξη θετικού αποτελέσματος.

Στα πλαίσια του φορολογικού χειρισμού των αποτελεσμάτων, οι λογιστές καλούνται να απεικονίζουν όσο το δυνατόν ακριβέστερα τις πράξεις που λαμβάνουν χώρα στα πλαίσια λειτουργίας των επιχειρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη το ρυθμιστικό πλαίσιο που αφορά την έκπτωση των δαπανών από το σύνολο των εισοδημάτων τους. Ωστόσο, μετά τις ρυθμίσεις του Νόμου 3842 / 2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α' / 23.04.2010) και την επανακαθιέρωση και αυστηροποίηση του θεσμού της φορολογικής αναμόρφωσης και των λογιστικών διαφορών, έχουν - πράγματι - προκύψει ζητήματα ως προς την ορθή παρακολούθηση των ποσών που αφορούν τις ως άνω διαφορές, κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, ώστε να είναι ευχερέστερη η συγκέντρωση και απεικόνισή τους στα φορολογικά έντυπα<sup>1</sup>.

Θεωρούμε δεδομένο, το ότι η διοίκηση μιας επιχείρησης, στα πλαίσια της λειτουργίας της αποφασίζει και διενεργεί τις συναλλαγές που θα μεταβάλλουν τα περιουσιακά της στοιχεία με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύψει θετικό αποτέλεσμα. Είναι προφανές πως κατά την διάρκεια της παραπάνω διαδικασίας, ενδέχεται να καταχωρηθούν στα βιβλία συναλλαγές, συνδεδεμένες με έξοδα ή δαπάνες, οι οποίες ενώ είναι σύννομες, δεν προβλέπονται στον Φορολογικό Νόμο και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα. Προκύπτει, λοιπόν ανάγκη για την λογιστική παρακολούθηση αυτής της διαδικασίας. Αυτό αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσης εργασίας. Η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, ως μια διαδικασία εξαιρετικής σημασίας και ιδιαίτερης βαρύτητας για την κατάλληλη προετοιμασία της σύνταξης και της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

---

<sup>1</sup> Όπως θα διαπιστώσουμε στη συνέχεια, η καταγραφή - και μόνο - των αγορών, των εξόδων και των λοιπών δαπανών στα βιβλία μιας επιχείρησης δεν αρκεί για να αιτιολογηθεί η αφαίρεση τους από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ώστε να καταλήξουμε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Και αυτό διότι ένα μεγάλο μέρος των συγκεκριμένων πράξεων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αλλά και των δεσμευτικών για τις φορολογικές αρχές Υπουργικών Αποφάσεων, σχετικά με το χειρισμό των εκπιπτόμενων εξόδων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση.



# 1 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ

## 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Η ανάπτυξη των συναλλαγών και του ανταγωνισμού, αλλά και οι πρόοδοι της τεχνικής υπαγορεύουν πολλές φορές την ανάγκη συγκεντρώσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας σε ενιαίους φορείς, σε μεγάλες σχετικά οικονομικές μονάδες.

Γενικά η προσπάθεια του «*συνεργάζεσθαι εταιρικώς προς επίτευξη κέρδους*» είναι αποτέλεσμα οικονομικής σκοπιμότητας ή και αντικειμενικής ή υποκειμενικής αδυναμίας του επιχειρηματία για να προχωρήσει μόνος στη δημιουργία ατομικής επιχειρήσεως. Έτσι, ένας επιχειρηματίας μπορεί να επιδιώξει τη σύμπραξη με άλλο ή άλλα άτομα, προκειμένου να αντιμετωπίσει τις οικονομικές ή τεχνικές προϋποθέσεις που υπαγορεύονται από δεδομένη επιχειρηματική αναγκαιότητα. Αλλά οι λόγοι που μπορεί να υπαγορεύουν τη σύσταση εταιρικής επιχειρήσεως είναι πολλοί και οπωσδήποτε αποτελούν και συνάρτηση των γενικών και ειδικών συνθηκών που επικρατούν στο συγκεκριμένο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

Ορισμένοι από τους λόγους σκοπιμότητας, που μπορεί να υπαγορεύουν τη σύσταση εταιρικής επιχειρήσεως και τους οποίους παραθέτουμε ενδεικτικά είναι (Αλεξανδρίδου, 2007):

- a) Η μείωση του επιχειρηματικού κινδύνου, ως προς κάθε ένα από τους εταίρους.
- b) Η ύπαρξη, μεταξύ των συνεργαζομένων, ειδικών επιχειρηματικών ή τεχνικών προσόντων
- c) Η φορολογική νομοθεσία που ισχύει στη χώρα όπου δρα η επιχείρηση.
- d) Οι τυχόν αναγκαστικές διατάξεις νόμων (π.χ. στη Ελλάδα οι Τράπεζες πρέπει να είναι Ανώνυμες Εταιρίες),
- e) Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων.
- f) Η αποτελεσματικότερη δραστηριότητα στην παραγωγή, τη διάθεση κ.λπ.

Οι διάφορες μορφές εταιρικής συνεργασίας είναι δυνατό να αναζητηθούν και στις πρωτόγονες ακόμα μορφές της οικονομικής ζωής. Οπωσδήποτε δεν μπορούμε να ζητάμε ομοιότητες με τις εταιρίες της σύγχρονης εποχής. Ένα κοινό όμως χαρακτηριστικό στην

καθαρή μορφή της εταιρικής συνεργασίας προσώπων, ήταν και παραμένει η εταιρική πρόθεση (Συλλιγάρδος & Σχοινιωτάκης, 2012).

Στους χρόνους της Ελληνικής αρχαιότητας φάνηκαν διάφορες μορφές εταιρικής συνεργασίας, που αποτέλεσαν ίσως το σπέρμα της εταιρίας του Ρωμαϊκού Δικαίου. Μεταξύ των πρωτοπόρων αυτών εταιρικών μορφών αναφέρεται η Τράπεζα του Πασίωνος και του Φορμίωνος.

Με το πέρασμα των αιώνων, η εταιρική συνεργασία αποτέλεσε συνηθισμένη κατάσταση, ώστε να γίνει αναγκαία η νομική ρύθμιση των σχέσεων που διαμορφώνονται ή προκύπτουν από τη συνεργασία αυτή.

Στο Ρωμαϊκό Δίκαιο, η εταιρία αντιμετωπιζόταν σαν ενοχική σχέση μεταξύ των συμβαλλομένων (εταίρων), ήταν προσωποπαγής και στηριζόταν στην καλή πίστη, με απαραίτητη την εταιρική πρόθεση (*affectio societatis*). Έτσι, για τον τρίτο συναλλασσόμενο με τους εταίρους η εταιρία ήταν *res inter alios*.

Στο Μεσαίωνα αναπτύχθηκαν πιο συγκεκριμένες μορφές εταιριών και προσαρμόστηκε ανάλογα το Εταιρικό Δίκαιο.

Πρώτη μορφή εταιρίας ήταν η *commenda*, που αφορούσε στις σχέσεις μεταξύ πλοιοκτήτη και φορτωτή, όπως επίσης και η Τράπεζα του Αγίου Γεωργίου στη Γενόβα (1.400 μ.Χ.).

Με την ανάπτυξη της οικονομικής ζωής, η εταιρική συνεργασία έγινε, σε μεγάλη έκταση, αναγκαιότητα, με συνέπεια τη συστηματική, για την εποχή, νομοθετική ρύθμιση όλων των εμπορικών σχέσεων. Έτσι, για πρώτη φορά εισάγεται στη Γαλλία το Δίκαιο των εμπορικών συναλλαγών (Εμπορικός Κώδικας), ενώ σε άλλες χώρες κάνουν την εμφάνισή τους ειδικές μορφές εταιρικής συνεργασίας, όπως στην Αγγλία η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, τον 18<sup>ο</sup> αιώνα (Συλλιγάρδος & Σχοινιωτάκης, 2012).

## **1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

Στην κοινωνική συμβίωση των ανθρώπων, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει, με μόνες τις δικές του δυνάμεις, κάποιον σκοπό. Ο σκοπός αυτός, στη γενική αυτή θεώρηση, δεν είναι απαραίτητο να ανάγεται στο πεδίο της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά μπορεί να είναι και

ιδεολογικός, όπως π.χ. η διάδοση πολιτικών ή θρησκευτικών δοξασιών. Ακόμα, μπορεί να αποβλέπει στην ατομική κερδοσκοπία ή στην αποκόμιση κάποιων γενικότερων κοινωνικών ωφελημάτων. Και από τη στιγμή που η επίτευξή του υπερακοντίζει τις ατομικές δυνατότητες, η σύμπραξη περισσότερων ατόμων καθίσταται απαραίτητη. Ο νομικός θεσμός στα όρια του οποίου μπορεί να πραγματοποιηθεί μια τέτοια σύμπραξη, είναι η εταιρία (Αλεξανδρίδου, 2007).

Κατά το άρθρο 741 του Α.Κ., «με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό».

Παρουσιάζεται, δηλαδή, η εταιρική συνεργασία ως δικαιοπραξία ιδιωτικού δικαίου στην οποία οι βουλήσεις των συνεργαζομένων προσώπων βαίνουν παράλληλες προς την αυτή κατεύθυνση, αντίθετα με ό, τι συνήθως συμβαίνει στις δικαιοπραξίες, όπου επιδιώκεται η σύμπτωση βουλήσεων αντίρροπων τάσεων (π.χ. αγοραπωλησία, σύναψη δανείου κ.λπ.). Με την ευρεία αυτή έννοια, εταιρίες αποτελούν (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007):

- τα σωματεία,
- οι ερανικές επιτροπές,
- οι εταιρίες αστικού δικαίου,
- οι εταιρίες εμπορικού δικαίου.

Οι τελευταίες, οι κύριοι τύποι των οποίων και μόνο θα μας απασχολήσουν, είναι εκείνες που προβλέπονται από το εμπορικό δίκαιο.

### **1.3 ΟΙ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

Οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου μπορούν να καταταγούν σε τρεις βασικές κατηγορίες (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007):

- a) στις προσωπικές εταιρίες, στις οποίες προέχει το λεγόμενο προσωπικό στοιχείο, η προσωπικότητα των εταίρων, στο οποίο κυρίως στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία των και το οποίο αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών των.

- b) στις κεφαλαιουχικές ή κεφαλαιακές εταιρίες, στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και από τα μη διανεμηθέντα κέρδη (αποθεματικά), το προσωπικό στοιχείο στις εταιρίες αυτές είναι ουσιαστικά ανύπαρκτο και η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταίρου προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο,
- c) στις μικτές εταιρίες, που αποτελούν ενδιάμεσες μορφές μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών, για να καλύψουν κάποιες μορφές επιχειρησιακής συγκροτήσεως στις οποίες το προσωπικό στοιχείο είναι σκόπιμο να συνυπάρχει με το κεφαλαιουχικό.

Η ελληνική εμπορική νομοθεσία αναγνωρίζει οκτώ εταιρικούς τύπους, από τους οποίους οι έξι μπορούν να καταταγούν στις παραπάνω βασικές κατηγορίες, ενώ οι υπόλοιποι δύο αποτελούν ιδιόρρυθμες εταιρίες. Οι τύποι αυτοί είναι (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007):

**a) Προσωπικές εταιρίες:**

- Ομόρρυθμη Εταιρία,
- Ετερόρρυθμη Εταιρία (απλή),
- Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία,

**b) Κεφαλαιουχικές εταιρίες:**

- Ανώνυμη Εταιρία,

**c) Μικτές εταιρίες:**

- Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρία,
- Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης,

**d) Ιδιόρρυθμες εταιρίες:**

- Συνεταιρισμός,
- Συμπλοιοκτησία.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το εμπορικό δίκαιο της χώρας μας προβλέπει τους παραπάνω εταιρικούς τύπους κατά τρόπο περιοριστικό. Δεν είναι δυνατόν, δηλαδή, να συσταθεί εταιρία η οποία να περιβληθεί έναν άλλο νομικό τύπο διαφορετικό από τους παραπάνω τους οποίους ρητά προβλέπει η νομοθεσία μας. Είναι, βέβαια, δυνατόν μέσα στα ευρύτερα θεσμικά πλαίσια που καθορίζουν τους τύπους των εταιριών, να δημιουργηθούν, με

ειδικούς νόμους, ειδικοί τύποι, όπως π.χ. οι προσωπικές εταιρίες του ΠΔ 326/1994 καθώς και οι διάφοροι ειδικοί τύποι ανωνύμων εταιριών (τραπεζικές, ασφαλιστικές, επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαίων κεφαλαίων, χρηματιστηριακές, η ναυτική εταιρία Ν. 959/1979, ποδοσφαιρικές, χρηματοδοτικής μίσθωσης, κ.ά.).

Κάθε εταιρία που περιβάλλεται οποιονδήποτε από τους προβλεπόμενους τύπους, εκτός από την αφανή εταιρία και τη συμπλοιοκτησία, αποκτά νομική προσωπικότητα και καθίσταται νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου. Η εταιρία έτσι αποτελεί ένα αυτοτελές πρόσωπο, ανεξάρτητο από τους εταίρους, που έχει δική του δικαιοπρακτική ικανότητα, είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ενεργεί με δικό του όνομα (επωνυμία), κατευθύνει τη δραστηριότητά του από ένα συγκεκριμένο τόπο (έδρα) που αποτελεί το ανάλογο της κατοικίας των φυσικών προσώπων και αποκτά ιθαγένεια, η οποία προσδιορίζεται από τον τόπο της έδρας. Έτσι, κάθε εταιρία που εδρεύει στην Ελλάδα θεωρείται ότι έχει την ελληνική ιθαγένεια.

Προϋποθέσεις για τη σύσταση εταιρίας είναι (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007):

- σύμβαση με ιδιωτικό ή δημόσιο (συμβολαιογραφικό) έγγραφο, κατά τις επιταγές του νόμου, μεταξύ των εταίρων,
- ικανότητα για δικαιοπραξία,
- εισφορά από τους συμβαλλομένους κεφαλαίου που δεν είναι πάντοτε απαραίτητο να αποτελείται από μετρητά, αλλά μπορεί να συνίσταται σε εισφορά υλικών ή άυλων περιουσιακών στοιχείων,
- θεμιτό του επιδιωκόμενου σκοπού,
- δημοσιότητα, για τις εταιρίες που έχουν νομική προσωπικότητα.

Η πρόθεση για εταιρική δραστηριότητα, απαραίτητη προϋπόθεση σε ορισμένους τύπους εταιριών, δεν είναι πάντοτε απαραίτητη, κυρίως στις κεφαλαιουχικές εταιρίες όπου π.χ. οι μέτοχοι μιας ανώνυμης εταιρίας ενδιαφέρονται περισσότερο ως κεφαλαιούχοι-επενδυτές παρά ως επιχειρηματίες.

Οι εταιρίες εμπορικού δικαίου που έχουν νομική προσωπικότητα, αποκτούν την εμπορική ιδιότητα με βάση είτε το τυπικό (ή υποκειμενικό) είτε το ουσιαστικό (ή αντικειμενικό) σύστημα. Οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμη, απλή ετερόρρυθμη) χαρακτηρίζονται ως εμπορικές εφόσον διενεργούν κατά σύστημα πράξεις από αυτές που

ρητά χαρακτηρίζονται από τον εμπορικό νόμο ως εμπορικές και η διενέργεια των πράξεων αυτών συνιστά τη συνήθη δραστηριότητά των (ουσιαστικό ή αντικειμενικό κριτήριο). Συνεπώς, προσωπική εταιρία η οποία δεν έχει ως συνήθη δραστηριότητα τη διενέργεια εμπορικών πράξεων δεν αποκτά εμπορική ιδιότητα, όπως π.χ. όταν μία ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων.

Αντίθετα, η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία και ο συνεταιρισμός χαρακτηρίζονται από το νόμο ως εμπορικές, ανεξάρτητα από το αν οι πράξεις που διενεργούν είναι εμπορικές (τυπικό ή υποκειμενικό κριτήριο)<sup>2</sup>.

## **1.4 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

### **1.4.1 Ίδιο κεφάλαιο - Εταιρικό κεφάλαιο**

Όπως είναι γνωστό από τη Χρηματοοικονομική Λογιστική, ο ισολογισμός κάθε οικονομικής μονάδας αποτελεί μια διπλή θεώρηση των συνολικών κεφαλαίων που σε κάποια συγκεκριμένη χρονική στιγμή διαθέτει η μονάδα αυτή για την επιδίωξη του σκοπού της: η ανάλυση του ποσού αυτού στις αξίες των επιμέρους παραγωγικών μέσων, απαιτήσεων και διαθεσίμων στα οποία επενδύεται, μας δίνει την εικόνα του ενεργητικού της οικονομικής αυτής μονάδας, ενώ η ανάλυση του ίδιου ποσού κατά πηγές προελεύσεως μας παρέχει την εικόνα του παθητικού της. Τα ίσα σύνολα Ενεργητικού και Παθητικού εκφράζουν τη συνολική αγοραστική δύναμη που διαθέτει η επιχείρηση για να επιδιώξει το σκοπό της, τα συνολικά κεφάλαια τα οποία χρησιμοποιεί (Γκίκας & Παπαδάκη, 2012).

Ένα σημαντικό, συνήθως, τμήμα του παθητικού εκφράζει, όπως είναι γνωστό, τις υποχρεώσεις προς τρίτους. Είναι δηλαδή το τμήμα των συνολικών κεφαλαίων το οποίο έχει προκύψει από δάνεια που έχει συνάψει η επιχείρηση ή από πιστώσεις που της έχουν παραχωρηθεί από τρίτους στα πλαίσια των συναλλαγών της.

Το υπόλοιπο τμήμα του παθητικού εκφράζει τα ίδια κεφάλαια, τα οποία είτε έχουν εισφερθεί στην επιχείρηση από τους φορείς της κατά τη σύστασή της ή μεταγενέστερα,

---

<sup>2</sup> Σε πολύ γενικές γραμμές μπορεί να λεχθεί εδώ ότι μεγάλες εταιρίες οι οποίες για να λειτουργήσουν είναι απαραίτητο να συγκεντρώσουν μεγάλα κεφάλαια και αποβλέπουν σε μακροχρόνια άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, θα προτιμήσουν τον τύπο της ανώνυμης εταιρίας, ενώ δραστηριότητες που δεν απαιτούν μεγάλα κεφάλαια θα περιβληθούν κάποιον από τους τύπους των προσωπικών ή των μικτών εταιριών.

είτε έχουν προκύψει από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως ως κέρδη που δεν διανεμήθηκαν στους φορείς της, αλλά αποτέλεσαν αυτοχρηματοδότησή της.

Στις εταιρικές οικονομικές μονάδες ονομάζεται εταιρικό κεφάλαιο το ποσό των ιδίων κεφαλαίων που έχει εισφερθεί από τους εταίρους, ενώ τα μη διανεμηθέντα κέρδη συνιστούν τα αποθεματικά ή, στις προσωπικές εταιρίες, μπορούν κατά μία εκδοχή να εμφανίζονται ως πιστωτικά υπόλοιπα σε ατομικούς λογαριασμούς εταίρων. Το εταιρικό κεφάλαιο, στις ανώνυμες εταιρίες, ονομάζεται ειδικότερα μετοχικό κεφάλαιο.

Η παραπάνω άποψη αναφέρεται στη λογιστική έννοια του ιδίου κεφαλαίου, για τον υπολογισμό του οποίου λαμβάνονται υπόψη μόνο τα εμφανή αποθεματικά. Από οικονομική όμως άποψη το ίδιο κεφάλαιο έχει αξία που πολλές φορές αποκλίνει αισθητά από τον λογιστικό προσδιορισμό του. Συνήθως η λογιστική αξία είναι χαμηλότερη, αν και δεν μπορεί να αποκλεισθεί και η αντίθετη περίπτωση.

Η διαφορά αυτή οφείλεται (Πομόνης, 2010):

- a) στο ότι η Λογιστική πραγματοποιεί τις αποτιμήσεις της με ιστορικές τιμές οι οποίες, ιδίως σε περιόδους γενικότερων πληθωριστικών τάσεων, δεν εκφράζουν την τρέχουσα οικονομική πραγματικότητα: πράγματι, η εμφάνιση, στον ισολογισμό, ενός κτιρίου με την αξία η οποία είχε καταβληθεί γι' αυτό όταν αγοράσθηκε, έστω πριν από 5 χρόνια, δεν έχει καμιά ρεαλιστική βάση.
- b) στο ότι ακόμη και όταν, έπειτα από νομοθετική επιταγή, πραγματοποιούνται αναπροσαρμογές των ιστορικών αξιών του πάγιου ενεργητικού, αυτές γίνονται συνήθως κατά τρόπο ισοπεδωτικό που δεν λαμβάνει υπόψη τις ιδιομορφίες της κάθε περιπτώσεως, αλλά περιορίζεται σε μια απλή τιμαριθμική αποκατάσταση της αξίας αγνοώντας ενδεχόμενες διαρθρωτικές μεταβολές: έτσι, π.χ., οι αξίες κτήσεως δύο οικοπέδων που αγοράσθηκαν την ίδια χρονιά, αναπροσαρμόζονται πολλαπλασιαζόμενες επί τον ίδιο συντελεστή, ενώ είναι ενδεχόμενο το ένα από τα οικόπεδα να βρίσκεται σε περιοχή που στο μεταξύ έχει αναβαθμισθεί αισθητά και γι' αυτό η αξία του θα έπρεπε να εμφανισθεί υψηλότερη,
- c) στο ότι η αρχή της συντηρητικότητας η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις, οδηγεί πολλές φορές σε υποεκτίμηση των λογιστικών κερδών, δεδομένου ότι δεν αναγνωρίζονται ως πραγματοποιημένα τα κέρδη που προκύπτουν από επελθούσες υπερτιμήσεις στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού, ενώ αντίθετως

αναγνωρίζονται λογιστικώς μέσω της διαδικασίας των προβλέψεων ζημίες οι οποίες απλώς πιθανολογούνται ή προέρχονται από επελθούσες υποτιμήσεις του κυκλοφορούντος ή και του παγίου ενεργητικού.

- d) στο ότι, πάλι για λόγους συντηρητικότητας, στα πλαίσια των βασικών λογιστικών παραδοχών δεν αναγνωρίζεται η εμφάνιση στον ισολογισμό σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που δημιούργησε η ίδια η επιχείρηση με την όλη συγκρότηση και δραστηριότητά της, όπως π.χ. η αξία υπερπροσόδου (goodwill) της επιχειρήσεως.

Οι παραπάνω λόγοι συντελούν στη δημιουργία των λεγόμενων αφανών και λανθανόντων αποθεματικών, ο υπολογισμός των οποίων όμως εκφεύγει από τα πλαίσια της Λογιστικής.

Έτσι, παραμένοντας στο χώρο της Λογιστικής, μπορούμε να πούμε ότι τα ίδια κεφάλαια μιας εταιρίας αποτελούνται αθροιστικά (Πομόνης, 2010):

- από το ποσό που εμφανίζεται ως πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό «Εταιρικό (Μετοχικό) Κεφάλαιο» και το οποίο εκφράζει τα ποσά που εισφέρθηκαν από τους εταίρους κατά την αρχική σύσταση της εταιρίας, ενδεχομένως προσανυξημένα από μεταγενέστερες εισφορές και μειωμένα από επιστροφές κεφαλαίων στους εταίρους,
- από τα μη διανεμηθέντα κέρδη που εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποθεματικά,
- από τα εμφανιζόμενα στον ισολογισμό κέρδη προς διανομή καθώς και κέρδη προηγούμενων χρήσεων εις νέο,
- από τα πιστωτικά υπόλοιπα των ατομικών λογαριασμών των εταίρων (μόνο στις προσωπικές εταιρίες).

Από το παραπάνω άθροισμα θα πρέπει να αφαιρεθούν, αν συντρέχει περίπτωση, ζημίες της τελευταίας και προηγούμενων χρήσεων που παρέμειναν εγγεγραμμένες στο ενεργητικό του ισολογισμού για να καλυφθούν από τα κέρδη που προσδοκούνται να προκύψουν στις μέλλουσες χρήσεις<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Η εμφάνιση του λογαριασμού των ζημιών στο ενεργητικό του ισολογισμού (ή αφαιρετικά από τα ίδια κεφάλαια, στο παθητικό) επιβάλλεται από την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου.



## **1.4.2 Η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου**

Η αρχή αυτή ισχύει για όλες τις μορφές εταιριών που έχουν νομική προσωπικότητα, εκτός από τους συνεταιρισμούς.

Όπως ήδη έχει λεχθεί, για τη σύσταση εταιρίας απαιτείται δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο, στο οποίο, μεταξύ άλλων, πρέπει να ορίζεται και το ύψος των κεφαλαίων της υπό σύσταση εταιρίας. Το έγγραφο αυτό υπόκειται σε διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες διαφέρουν για κάθε τύπο εταιρίας και ορίζονται από το νόμο. Με την εκπλήρωση αυτών των διατυπώσεων οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι μπορούν να πληροφορούνται τους όρους της εταιρικής συμβάσεως.

Κατά την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, δεν επιτρέπεται καμία λογιστική μεταβολή (αύξηση ή μείωση) του ποσού του εταιρικού κεφαλαίου το οποίο εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού «Εταιρικό (ή Μετοχικό) Κεφάλαιο» και είναι ίσο προς το προβλεπόμενο από την εταιρική σύμβαση, αν δεν υπάρξει τροποποίηση της υφισταμένης συμβάσεως, η οποία πρέπει να γίνει με τους τύπους που προβλέπει ο νόμος και να υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας που υποβλήθηκε η αρχική σύμβαση.

Έτσι, στις εταιρίες τόσο τα κέρδη που δεν αναλαμβάνονται όσο και οι ζημιές που δεν καλύπτονται αμέσως, δεν μεταφέρονται σε αύξηση ή μείωση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά παραμένουν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, συμπληρωματικούς ή αντίθετους του κεφαλαίου, εφόσον δεν δημοσιοποιείται τροποποίηση της εταιρικής συμβάσεως ως προς το ύψος του κεφαλαίου.

Η αρχή αυτή δεν ισχύει πλήρως για τους συνεταιρισμούς, οι οποίοι αποτελούν εταιρική μορφή μεταβλητού κεφαλαίου. Οι μεταβολές όμως του κεφαλαίου των συνεταιρισμών για τις οποίες δεν ισχύει η αρχή, δεν οφείλονται σε αυξομειώσεις του κεφαλαίου λόγω μεταφοράς κερδών ή ζημιών, αλλά στην αυξομείωση του αριθμού των συνεταιρικών μερίδων λόγω εισόδου νέων ή εξόδου παλαιών συνεταιίρων (Πομόνης, 2010).

## **1.4.3 Το πρόβλημα του εκτοκισμού των ιδίων κεφαλαίων**

Πολλές φορές τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη -στα καταστατικά εταιριών- γίνεται λόγος για εκτοκισμό των ιδίων κεφαλαίων, δηλαδή για υπολογισμό τόκων επί των κεφαλαίων που κάθε εταίρος έχει δεσμεύσει στην εταιρία.

Όπως είναι γνωστό, ο τόκος αποτελεί καταρχήν την αμοιβή των δανειακών κεφαλαίων και καταβάλλεται από τον δανειολήπτη στον δανειστή, αποτελώντας συμβατική υποχρέωση του πρώτου. Έτσι ο τόκος είναι έξοδο του δανειολήπτη και έσοδο του δανειστή, ο οποίος υποβλήθηκε στη θυσία να στερηθεί τη ρευστότητά του τοποθετώντας τα διαθέσιμά του ως δάνειο (Λιάπης, 2009)<sup>4</sup>.

Αν ο εταίρος ελάμβανε τόκο επί των ιδίων κεφαλαίων, ο οποίος θα ήταν καταβλητέος και στην περίπτωση ζημιωγόνων χρήσεων, θα είχαμε ουσιαστικά, με τις καταβολές αυτές, ανάληψη κεφαλαίων, δεδομένου ότι μεταξύ εταίρου και εταιρίας δεν υφίσταται ως προς τις κεφαλαιακές εισφορές δανειακή σχέση (Στεφάνου, 2010).

Αν πάλι είχε προβλεφθεί από το καταστατικό καταβολή τόκου βάσει ενός προκαθορισμένου επιτοκίου μόνο σε περίπτωση υπέρξεως κερδών, ενώ για τα πέρα του τόκου κέρδη προβλέπεται διανομή κατά κάποια άλλη αναλογία, τότε ουσιαστικά δεν πρόκειται για εκτοκισμό του κεφαλαίου, αλλά για σύνθετο τρόπο διανομής των κερδών. Η χρήση του όρου «τόκος» είναι, σε αυτή την περίπτωση, καταχρηστική.

Διαφορετικό είναι το πρόβλημα εάν θέλουμε να απεικονισθεί λογιστικώς το κόστος ευκαιρίας ώστε να προκύψει, βάσει πλήρως εντόκου κόστους, το αποτέλεσμα του επιχειρηματία, αυτό δηλαδή που θα πρέπει να αποδοθεί στις ικανότητές του και να αποτελέσει το κριτήριο επιτυχίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο υπολογισμός όμως αυτός των τόκων είναι καθαρά τεκμαρτός και δεν συνοδεύεται από καταβολή τους. Οι τόκοι του ιδίου κεφαλαίου αποτελούν έξοδο, αλλά ταυτόχρονα και έσοδο προερχόμενο από το γεγονός της μη καταβολής των. Η σχετική λογιστική εγγραφή θα έχει τον τύπο (Λιάπης, 2009):

Τόκοι ιδίου κεφαλαίου     α

Ιδιωφελείς πρόσοδοι τόκων     α

---

<sup>4</sup> Στην περίπτωση όμως των εταίρων, δύσκολα θα μπορούσε να αιτιολογηθεί θεωρητικά μια ανάλογη αποζημίωση. Πράγματι, η ανάληψη επιχειρηματικής δραστηριότητας προϋποθέτει τη διάθεση κάποιων κεφαλαίων, η αμοιβή των οποίων όμως είναι το προσδοκώμενο κέρδος το οποίο ο επιχειρηματίας περιμένει να είναι μεγαλύτερο από την πρόσοδο μιας έντοκης τοποθέτησής των κεφαλαίων του. Συνυφασμένος με την επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ο επιχειρηματικός κίνδυνος, που σημαίνει ότι ο επιχειρηματίας διακινδυνεύει να μην αμειφθεί επαρκώς ή και καθόλου, ή ακόμα να χάσει τα κεφάλαιά του αν οι προσδοκίες του δεν επαληθευθούν.

Το τελικό αποτέλεσμα δεν μεταβάλλεται, η αναλυτική του απεικόνιση όμως είναι πληρέστερη.

Ένα αριθμητικό παράδειγμα θα διευκρινίσει τα παραπάνω. Έστω ότι τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας X ανέρχονται σε € 80.000. Τα αποτελέσματα χρήσεως διαμορφώθηκαν ως εξής:

**Πίνακας 1.1:** Διαμόρφωση αποτελεσμάτων χρήσεως.

|                       |                 |                        |
|-----------------------|-----------------|------------------------|
| Μικτά κέρδη πωλήσεων  |                 | € 60.000               |
| Μείον:                |                 |                        |
| Έξοδα Διοικήσεως      | € 30.000        |                        |
| Έξοδα Διαθέσεως       | € 8.000         |                        |
| Τόκοι ξένων κεφαλαίων | <u>€ 12.000</u> | <u>€ 50.000</u>        |
| <b>Καθαρά κέρδη</b>   |                 | <b><u>€ 10.000</u></b> |

Πηγή: (Λιάπης, 2009).

Αν υπολογισθεί ως κόστος ευκαιρίας τόκος ιδίου κεφαλαίου προς το τρέχον τραπεζικό επιτόκιο, έστω 5%, θα έχουμε την εγγραφή:

Τόκοι ιδίου κεφαλαίου                      4.000

    Ιδιωφελείς πρόσοδοι τόκων              4.000

και κατόπιν αυτού η ανάλυση των αποτελεσμάτων θα είναι:

**Πίνακας 1.2:** Ανάλυση αποτελεσμάτων του υπολογισμού του κόστους ευκαιρίας του τόκου του Ιδίου κεφαλαίου ως προς το τρέχον τραπεζικό επιτόκιο.

|                                 |                |                        |
|---------------------------------|----------------|------------------------|
| Μικτά κέρδη πωλήσεων            |                | € 60.000               |
| Μείον:                          |                |                        |
| Έξοδα Διοικήσεως                | € 30.000       |                        |
| Έξοδα Διαθέσεως                 | € 8.000        |                        |
| Τόκοι ξένων κεφαλαίων           | € 12.000       |                        |
| Τόκοι ιδίων κεφαλαίων           | <u>€ 4.000</u> | <u>€ 54.000</u>        |
| Κέρδος επιχειρηματία            |                | € 6.000                |
| Πλέον ιδιωφελείς πρόσοδοι τόκων |                | <u>€ 4.000</u>         |
| <b>Καθαρά κέρδη</b>             |                | <b><u>€ 10.000</u></b> |

**Πηγή:** (Λιάπης, 2009).

Με την τελευταία αυτή ανάλυση, το ενδιάμεσο εξαγόμενο που χαρακτηρίζεται ως «κέρδος επιχειρηματία», φανερώνει το κέρδος που αποκόμισε ο επιχειρηματίας από την ανάλογη δραστηριότητά του πέρα από την αμοιβή που θα είχαν τα κεφάλαιά του σε μια ασφαλή τραπεζική τοποθέτηση.

Πριν κλείσουμε αυτή την παράγραφο, σημειώνουμε ακόμη ότι πραγματική καταβολή τόκου σε περίπτωση ζημιολόγων χρήσεων προβλέπεται, δυνητικά, από τη νομοθεσία μας περί ανωνύμων εταιριών με την καθιέρωση ειδικού προνομίου υπέρ μιας κατηγορίας μετοχών. Ανάλογη πρόβλεψη δεν υπάρχει για τους άλλους τύπους εταιριών, χωρίς όμως να έχει τεθεί από τον νομοθέτη και ρητή απαγόρευση (Λιάπης, 2009).

## **1.5 ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Η επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε ασκείται με ατομική είτε με εταιρική μορφή, απαιτεί να διατεθούν για τους σκοπούς της κάποια κεφάλαια τα οποία καλούνται να εισφέρουν οι φορείς της ή και τρίτα πρόσωπα (δανειστές-χρηματοδότες).

Η ύπαρξη αυτών των κεφαλαίων, τα οποία κατευθύνονται για την επίτευξη μιας συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας, προσδίδει στην επιχείρηση μιαν οικονομική οντότητα, δημιουργεί μιαν ενότητα λογισμού η οποία είναι άσχετη από τη νομική προσωπικότητα που μπορεί να υπάρχει ή να μην υπάρχει, όπως το τελευταίο τούτο συμβαίνει στις ατομικές επιχειρήσεις, στη συμμετοχική εταιρία και στη συμπλοιοκτησία.

Το πρόβλημα που τίθεται είναι ποια σχέση υπάρχει ανάμεσα στην οικονομική οντότητα των επιχειρήσεων και στον φορέα επιχειρηματία. Ερωτάται δηλαδή αν η επιχείρηση συνιστά μιαν αυθυπόστατη και ανεξάρτητη οικονομική οντότητα σε σχέση με τον επιχειρηματία ή είναι μεν αυθυπόστατη αλλά όχι και ανεξάρτητη, με την έννοια ότι έχει συσταθεί για την εξυπηρέτηση των συμφερόντων του επιχειρηματία (Αλεξανδρίδου, 2007).

Όπως είναι γνωστό, ο νομοθέτης προκειμένου να ρυθμίσει τις σχέσεις που προκύπτουν από την οικονομική δραστηριότητα, διαμόρφωσε κανόνες Δικαίου με τους

οποίους εξυπηρετείται ευρύτερα η οικονομική ζωή. Έτσι, μέσα στα πλαίσια των κανόνων του Δικαίου διαμορφώθηκε η έννοια του νομικού προσώπου<sup>5</sup>.

Για τον οικονομολόγο και τον επιχειρηματία, το πραγματικό γεγονός της συγκεντρωμένης παραγωγικής προσπάθειας προς την ανάπτυξη της οποίας αποβλέπουν συνήθως οι επιχειρηματίες και από την οποία θα απορρεύσουν συμφέροντα, αποτελεί θέμα οργανώσεως και διοικήσεως συμφερόντων. Και αυτή η ανάγκη οργανώσεως και διοικήσεως των κοινών οικονομικών συμφερόντων υπαγορεύει και την ανάγκη της θεωρητικής θεμελιώσεως των φαινομένων που συνδέονται με αυτά.

Για τον επιχειρηματία και τον επιχειρησιακό οικονομολόγο, το σύνολο των παραγωγικών μέσων της επιχειρήσεως συνιστά αναμφισβήτητα μιαν ανεξάρτητη οντότητα λογισμού που προορίζεται να εξυπηρετήσει το ιδιωτικό κατά βάση συμφέρον. Ο επιχειρηματίας θεωρεί το σύνολο του κεφαλαίου, που δεσμεύει στην παραγωγή, ανεξάρτητη οικονομική οντότητα. Στη θεώρησή του αυτή αγνοεί συνήθως τις θεωρητικές θέσεις του νομοθέτη και συμμορφώνεται απλώς προς τους κείμενους νόμους σε ό, τι αφορά στην προστασία των δικαιωμάτων των τρίτων. Συνεπώς είναι διαφορετική η αντιμετώπιση των διατιθέμενων παραγωγικών μέσων από την πλευρά του επιχειρηματία σε σύγκριση με τη νομική αντιμετώπιση του ίδιου θέματος.

Η νομική προσωπικότητα για τον επιχειρηματία αποτελεί ισχύοντα θεσμό Δικαίου, νομική συνθήκη, που επιδρά πιθανώς πάνω στο αποτέλεσμα, αλλά το ανεξάρτητο της μιας πράξεώς του από την άλλη, η αποσυσχέτιση των δραστηριοτήτων του, το αυθυπόστατο δεδομένου σκοπού έναντι άλλου, για την επίτευξη του οποίου διατέθηκαν άλλα παραγωγικά μέσα, είναι οικονομικό γεγονός αναμφισβήτητο που απορρέει ως προϊόν επιχειρηματικού ορθολογισμού, επιχειρησιακή τακτική. Στο σημείο αυτό η επιχειρηματική σκέψη παρουσιάζει σχεδόν καθολικότητα, σε αντίθεση με τη νομική αντιμετώπιση του θέματος της προσωπικότητας, όπου παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις χρονικές, γεωγραφικές, μορφολογικές, φορολογικές, κλπ. (Συλλιγάρδος & Σχοινιωτάκης, 2012).

---

<sup>5</sup> Ο νομοθέτης ενδιαφέρεται, όπως είναι φυσικό, να προσδιορίσει ποιος υποχρεώνεται σε αποζημίωση, ποιος είναι ο οφειλέτης και ποιος ο πιστωτής, ποιος νομιμοποιείται μέσα στα πλαίσια των κείμενων νόμων να αξιώσει πράξη ή παράλειψη κ.ο.κ.. Η νομική θεωρητική σκέψη κινείται σε διαφορετικά πλαίσια και η κατεύθυνσή της έχει διαφορετικό προορισμό από τη σκέψη του οικονομολόγου αλλά και του επιχειρηματικού κόσμου.

Οι θεωρητικές απόψεις κατατάσσονται στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες (Συλλιγάρδος & Σχοινωτάκης, 2012):

**1. Απόψεις μακροοικονομικής θεωρήσεως:**

- a) θεωρία της μετοχικής ιδιοκτησίας (Property Theory ή The Agent's Concept). Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, οι κεφαλαιακές ενώσεις (Κ.Ε.), όπως π.χ. η Α.Ε., αποτελούν ενώσεις των μετόχων, οι οποίοι έχουν ενοχικό δικαίωμα επί της εταιρικής περιουσίας. Το τυχόν υφιστάμενο νομικό πρόσωπο αποτελεί απλώς πλάσμα δικαίου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό των μετόχων.
- b) Θεωρία της αυθυπόστατης οντότητας της κεφαλαιακής ενώσεως (The Entity Theory). Κατά τη θεωρία αυτή, η Κ.Ε. έχει κατά νόμο, αλλά και στην πραγματικότητα, δική της προσωπικότητα. Ενεργεί, φορολογείται, ενάγει και ενάγεται, έχει δική της περιουσία, δικαιοπρακτεί προς όφελος όλων όσοι επενδύουν μακροπρόθεσμα σε αυτήν<sup>6</sup>.

**2. Απόψεις μικροοικονομικής θεωρήσεως.** - Θεωρία περί κοινωνικού θεσμού (Social Institution Theory). Κατά την άποψη αυτή, οι Κ.Ε. αποτελούν κοινωνικοοικονομικές μονάδες, των οποίων η νομική προσωπικότητα αποτελεί μέσο προς διευκόλυνση των συναλλαγών.

**3. Απόψεις βασιζόμενες στις νομοθετικές ρυθμίσεις.** - Θεωρία περί συνόλου έννομων σχέσεων (Legal Relation Theory). Σύμφωνα με αυτήν, οι Κ.Ε. συνιστούν σύνολο έννομων σχέσεων. Η θεωρία αυτή αποτελεί μια περισσότερο εξελιγμένη και ευρύτερη μορφή παλαιότερων νομικών αντιλήψεων περί περιουσίας, σύμφωνα με τις οποίες η περιουσία αποτελεί πλέγμα εμπράγματων και ενοχικών σχέσεων (δικαιωμάτων και υποχρεώσεων). Πρόκειται για μια θεωρητική αντίληψη που, σε συνδυασμό με τη θεωρία της αυθυπόστατης οντότητας, έχει επηρεάσει βαθύτατα τη λογιστική θεωρία και τεχνική.

Καθεμία από τις παραπάνω θεωρίες υπαγορεύει διαφορετική προσαρμογή της λογιστικής και οικονομικής σκέψεως.

Η παραδοχή της πρώτης θεωρίας υπαγορεύει ότι η λογιστική σκέψη και οργάνωση πρέπει να τείνουν στην εξυπηρέτηση των συμφερόντων του μετόχου και η

---

<sup>6</sup> Είναι φανερό ότι η άποψη αυτή ανταποκρίνεται στην έννοια της νομικής προσωπικότητας και στην οργανωτική θεωρία όπως αναπτύσσεται στις γενικές αρχές του Δικαίου.

μέτρηση της αποδοτικότητας του κεφαλαίου να στηρίζεται στη μέτρηση του βαθμού μεγιστοποιήσεως του ατομικού επιχειρηματικού κέρδους. Το μέρισμα και το αποθεματικό αποτελούν εισόδημα του μετόχου, που το διαχειρίζεται για λογαριασμό και κατά βούλησή του η Α.Ε., ο δε τόκος συνιστά έξοδο.

Η παραδοχή της δεύτερης θεωρίας υπαγορεύει ότι οι εκθέσεις και οι αναλύσεις των λογαριασμών ή γενικότερα όλα τα επιχειρησιακά μεγέθη προσαρμόζονται και εξυπηρετούν τις απαιτήσεις και τα συμφέροντα της προσωπικότητας της επιχειρήσεως, αλλά έναντι όλων που κατά οποιονδήποτε τρόπο έχουν επενδύσει στην Κ.Ε. Η μέτρηση της αποδοτικότητας των κεφαλαίων πρέπει να παίρνει υπόψη τα λειτουργικά μεγέθη εσόδων και δαπανών που συνδέονται αυστηρά με την επιχειρησιακή δραστηριότητα και με ολόκληρο το χρησιμοποιούμενο κεφάλαιο, ίδιο και ξένο. Η φύση του μερίσματος δεν διαφέρει από τη φύση του τόκου του ξένου κεφαλαίου: και τα δύο συνιστούν διανομή εισοδήματος της εταιρίας. Κάτω από αυτή τη θεώρηση η διπλή φορολόγηση αυτών των μεγεθών μπορεί να βρει αιτιολόγηση.

Η παραδοχή της τρίτης απόψεως υπαγορεύει ότι η λογιστική σκέψη και η γενικότερη δραστηριότητα των Κ.Ε. θα πρέπει να εξυπηρετούν το κοινωνικό σύνολο, και οι λογιστικές αναλύσεις να ενημερώνουν την ευρύτερη κοινή γνώμη για τα επιτεύγματα και τη συμβολή των οικονομικών οργανισμών στην κοινωνική ανάπτυξη. Ο τόκος και το μέρισμα συνιστούν έξοδο, ενώ η φορολογία των κερδών εκφράζει τη συμμετοχή του κοινωνικού συνόλου στο εισόδημα της επιχειρήσεως.

Τέλος, η παραδοχή της τέταρτης απόψεως υπαγορεύει ότι η λογιστική οργάνωση θα πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να παρακολουθεί τις προβλεπόμενες από το νόμο συνθήκες και προϋποθέσεις των οικονομικών πράξεων, άσχετα με τη θεωρητική δεοντολογία<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι παραπάνω θεωρητικές διαφοροποιήσεις δεν ακολουθούνται πάντα από όλους τους συγγραφείς κατά τρόπο αμιγή. Αναμίξεις στοιχείων από διαφορετικές θεωρίες καθώς και αντιφάσεις παρουσιάζονται συχνά ακόμη και στους βασικούς υποστηρικτές της μιας ή της άλλης θεωρητικής προσεγγίσεως.

## **1.6 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

Οι θεωρητικές εξελίξεις που σκιαγραφήθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο έχουν προκύψει από την προσπάθεια να ερμηνευθεί η επιχείρηση στα πλαίσια των σύγχρονων οικονομικών εξελίξεων. Καθεμία από αυτές φωτίζει ίσως μια πτυχή του επιχειρηματικού φαινομένου, αλλά δεν το ερμηνεύει πλήρως. Για αυτό και δεν έλειψαν οι προσπάθειες που τείνουν να οδηγήσουν σε μια σύνθεση αντίθετων, εκ πρώτης όψεως, απόψεων (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

Η μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση πρέπει να νοηθεί ότι αντιπροσωπεύει μια τριπλή πραγματικότητα: οικονομική, ανθρώπινη και κοινωνική.

Πραγματικότητα οικονομική είναι η επιχείρηση εφόσον αποκτά και προσανατολίζει κατάλληλα διάφορους συντελεστές παραγωγής, επιδιώκοντας να επωφεληθεί από τις ευκαιρίες της αγοράς ή να δημιουργήσει νέες.

Βέβαια η άσκηση της οικονομικής αυτής δραστηριότητας επιβάλλει τη χρησιμοποίηση, στο εσωτερικό της επιχειρήσεως, ανθρώπων που προέρχονται από μια ευρύτερη κοινωνία. Η επιχείρηση οφείλει να επιδιώξει και να επιτύχει την ενεργητική και δημιουργική συνεργασία αυτών των ανθρώπων, κάτι που βέβαια ξεπερνάει κατά πολύ την τυπική διεξαγωγή των διαδικασιών που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία της. Από το γεγονός αυτό απορρέει η ανθρώπινη πραγματικότητα της επιχειρήσεως.

Έτσι αυτή η οργάνωση παραγωγικών μέσων και ανθρώπων καθιστά την επιχείρηση επίκεντρο δράσεως η οποία εκδηλώνεται στο ευρύτερο κοινωνικό περιβάλλον και ασκεί διαφόρων ειδών επιδράσεις. Επιπλέον συνεπάγεται τη συγκέντρωση ισχύος που επιτρέπει την άσκηση ενός είδους «εξουσίας», και αυτό τονίζει την κοινωνική πραγματικότητα της επιχειρήσεως.

Με την τριπλή της αυτή πραγματικότητα, η επιχείρηση οφείλει να καταβάλει προσπάθεια ώστε να ενταχθεί αρμονικά στο ευρύτερο οικονομικό, ανθρώπινο και κοινωνικό πλαίσιο στο οποίο θα αναπτύξει τη δραστηριότητά της. Και για να συντελεσθεί με επιτυχία αυτή η ένταξη, η επιχείρηση θα πρέπει να αποβεί συντελεστής κοινωνικής προόδου, καλύπτοντας ανάγκες του κοινωνικού συνόλου, δημιουργώντας νέα παραγωγικά μέσα,



προσανατολίζοντας ορθολογικότερα τα υφιστάμενα ή βελτιώνοντας ποιοτικά το συνδυασμό των (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007).

Για το σκοπό αυτό, η σύγχρονη επιχείρηση έχει αναπτύξει νέες λειτουργίες, πέρα από τις παραδοσιακές (δηλαδή συναλλακτική, παραγωγική, χρηματοοικονομική, διαθέσεως και διοικητική). Τέτοιες λειτουργίες είναι αυτές της επιστημονικής έρευνας και της διαφοροποιήσεως που τείνουν στη συστηματοποίηση της καινοτομίας, η οποία δικαιώνει την ύπαρξη της επιχειρήσεως.

Αλλά η ανάπτυξη των νέων αυτών λειτουργιών δημιούργησε την ανάγκη μεγαλύτερης ευελιξίας στη διεύθυνση της επιχειρήσεως. Έτσι αναπτύχθηκαν τα αποκεντρωτικά διοικητικά συστήματα, ώστε να είναι δυνατή η πολύπλευρη αντιμετώπιση των επιχειρηματικών προβλημάτων κάτω από το φως των νέων επιστημονικών εξελίξεων. Η επιχείρηση αποκτά μια πολυεδρικότητα που της επιτρέπει να συμβάλλει, κατά τρόπο περισσότερο αποφασιστικό, στην πρόοδο. Έτσι, η ευημερία της επιχειρήσεως συναρτάται με τη συμβολή της στην ευημερία του κοινωνικού συνόλου<sup>8</sup>.

Για τον επιχειρηματία έχουν διατυπωθεί διάφορες θεωρίες: είναι το πρόσωπο που διασφαλίζει τη λειτουργία της επιχειρήσεως προσαρμόζοντάς την στις συνθήκες του περιβάλλοντος (Smith, Marshall), το οποίο αναλαμβάνει τον κίνδυνο (Knight, Perroux), το οποίο είναι ο κύριος συντελεστής προόδου (Schumpeter) και αμείβεται με το κέρδος για την οποιαδήποτε συμβολή του (Νεγκάκης, 2010).

Όμως τώρα η πρόοδος και οι καινοτομίες πραγματοποιούνται και ολοκληρώνονται στους κόλπους της επιχειρήσεως, ο κίνδυνος φέρεται ολοκληρωμένος από την ίδια την επιχείρηση, η οποία θα εξαφανισθεί σε περίπτωση αποτυχίας της, ενώ τα πρόσωπα που έχουν συνδεθεί μαζί της φέρουν τον κατά πολύ μικρότερο κίνδυνο να μην πραγματοποιηθεί η ανταμοιβή των υπηρεσιών τους. Ακόμα και οι μέτοχοι, κάτω από τις σημερινές συνθήκες, συνήθως θεωρούν τη συμμετοχή τους στην επιχείρηση ως είδος

---

<sup>8</sup> Από τη μελέτη των χαρακτηριστικών της σύγχρονης μεγάλης επιχειρήσεως δημιουργείται η εντύπωση ότι το επιχειρηματικό λειτούργημα έχει καταταμηθεί σε μερικότερα λειτουργήματα, τα οποία ασκούνται από διάφορα άτομα ή ομάδες ατόμων. Ιδιαίτερα έκδηλος είναι ο διαχωρισμός μεταξύ κεφαλαιούχου-επενδυτή και επαγγελματία-διευθυντή (manager). Και ο διαχωρισμός αυτός δημιούργησε την τάξη των διευθυνόντων και των στελεχών που ουσιαστικά λαμβάνουν τις σοβαρές επιχειρηματικές αποφάσεις ερήμην των κεφαλαιούχων-ιδιοκτητών της επιχειρήσεως.

επενδύσεως των κεφαλαίων των και προσπαθούν να ελαχιστοποιήσουν τον κίνδυνο με διάφορους συνδυασμούς του χαρτοφυλακίου των.

Τέλος, η αυτοχρηματοδότηση της επιχειρήσεως, που εφαρμόζεται σήμερα σε μεγάλη έκταση, μπορεί να θεωρηθεί ως αμοιβή της ίδιας της επιχειρήσεως, η οποία δικαιολογείται από το γεγονός ότι η οντότητα της μεγάλης σύγχρονης επιχειρήσεως επωμίζεται πλέον κατά τρόπο ολοκληρωμένο το επιχειρηματικό λειτουργήμα.

Η νέα όμως αυτή αντίληψη και το γεγονός της απομακρύνσεως του κεφαλαιούχου-μετόχου από τον τεχνοκράτη διευθυντή-επιχειρηματία δεν μεταβάλλουν ορισμένες βασικές συνθήκες, που ισχύουν κάτω από ένα κεφαλαιοκρατικό καθεστώς (Νεγκάκης, 2010):

- a) Ότι η καθαρή περιουσία ανήκει πάντοτε στους μετόχους και προς αυτούς λογοδοτεί η διοίκηση της επιχειρήσεως.
- b) Ότι η επιχειρησιακή δραστηριότητα και προοπτική αποσκοπούν στην προσέλκυση των μετόχων, τη διατήρηση του οικονομικού τους ενδιαφέροντος, την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των κ.λπ.
- c) Ότι η διατήρηση της υπάρξεως των Κ.Ε. στηρίζεται κυρίως στην ανανέωση της εμπιστοσύνης και την έκφραση της θελήσεως τους για τη συνέχιση των εργασιών.
- d) Ότι ο φόρος αποτελεί εκροή από την επιχείρηση, άσχετα αν αποτελεί ταυτόχρονη εισροή στη με ευρύτερη θεώρηση παραγωγική διαδικασία ή στην κοινωνική προσπάθεια.
- e) Ότι, τέλος, και ο τόκος αποτελεί δαπάνη. Αν ο τόκος του δανειακού κεφαλαίου δεν αποτελούσε εκροή ως αμοιβή εξωεταιρικού παραγωγικού συντελεστή, τότε κατά την ίδια λογική και η αμοιβή κάθε άλλου παραγωγικού εξωεταιρικού συντελεστή, π.χ. της εργασίας, θα έπρεπε να θεωρείται ως διανομή εταιρικού εισοδήματος και όχι ως δαπάνη-κόστος.

## **1.7 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

### **1.7.1 Ζητήματα που αντιμετωπίζει η Λογιστική Εταιριών**

Η Λογιστική των Εταιρικών Επιχειρήσεων ή Λογιστική Εταιριών, κατ' άλλη ονομασία, αποτελεί κλάδο της εφαρμοσμένης Λογιστικής ο οποίος ασχολείται με τη λογιστική αντιμετώπιση προβλημάτων που προκύπτουν τόσο από το ειδικό θεσμικό πλαίσιο

που διέπει την εταιρική δραστηριότητα, όσο και από τις οικονομικές ιδιομορφίες της συγκροτήσεως των εταιρικών επιχειρήσεων.

Συνεπώς η Λογιστική των Εταιρικών Επιχειρήσεων μελετά μόνο τα γεγονότα εκείνα τα οποία επιβάλλουν κάποιους ιδιότυπους λογιστικούς χειρισμούς και τη δημιουργία λογαριασμών για την πιστή απεικόνιση των γεγονότων αυτών. Κατά τα λοιπά, οι συναλλαγές της επιχειρήσεως που σχετίζονται με την οικονομική εκμετάλλευση, απεικονίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διδασκαλίες και μεθοδεύσεις της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (Νεγκάκης, 2010).

Οι κυριότερες περιπτώσεις που επιβάλλουν αντιμετώπιση από την πλευρά της Λογιστικής των Εταιριών είναι (Νεγκάκης, 2010)<sup>9</sup>:

- a) Το στάδιο συστάσεως της εταιρίας, οπότε υλοποιείται η συμφωνία περί εταιρικής συνεργασίας και γεννάται η υποχρέωση εισφοράς των εταίρων προς διαμόρφωση του εταιρικού κεφαλαίου.
- b) Η καταβολή της εισφοράς των εταίρων, η οποία πρέπει να πραγματοποιείται όπως ορίζεται από το νόμο και την εταιρική σύμβαση τόσο ως προς το χρόνο καταβολής όσο και ως προς το είδος της εισφοράς (σε χρήμα ή σε μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία).
- c) Σχέσεις οι οποίες δημιουργούνται μεταξύ της εταιρίας και των εταίρων ή των οργάνων διοικήσεώς της (Διοικητικό Συμβούλιο Α.Ε., Διαχειριστής Ε.Π.Ε., κ.λπ.).
- d) Η διανομή ή η διάθεση του επιχειρηματικού αποτελέσματος στο τέλος της χρήσεως.
- e) Η μορφή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων, πίνακα διανομής κερδών, προσαρτήματος) και ο τρόπος συντάξεως αυτών που, ως προς τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε., διέπονται από ειδικές διατάξεις.
- f) Η εκκαθάριση της εταιρίας, σε περίπτωση οριστικής διακοπής των εργασιών και διαλύσεώς της.
- g) Η απορρόφηση εταιρίας από άλλη, οπότε θα προκύψουν λογιστικά προβλήματα τόσο στην απορροφώσα όσο και στην απορροφούμενη εταιρία.

---

<sup>9</sup> Σημειώνεται ότι η εταιρία δεν μπορεί να θεωρήσει λογιστικά βιβλία στο όνομά της παρά μόνο όταν ολοκληρωθούν όλες οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία, ανάλογα με τον εταιρικό τύπο, διατυπώσεις και αποκτήσει νομική προσωπικότητα. Στο στάδιο όμως της συστάσεως πραγματοποιούνται δαπάνες απαραίτητες για τη σύσταση, οι οποίες τελικά θα πρέπει να βαρύνουν την εταιρία.

- h) Η συγχώνευση εταιριών -ή και ατομικών επιχειρήσεων- ώστε να δημιουργηθεί μια νέα μεγαλύτερη εταιρική επιχείρηση.
- i) Η μεταβολή νομικής μορφής, π.χ. η μετατροπή μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη.
- j) Η αντιμετώπιση προβλημάτων επιχειρηματικών συνασπισμών ή ομίλων επιχειρήσεων, όπως π.χ. η σύνταξη ενοποιημένων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από συνδεδεμένες με δεσμούς κεφαλαιακής συμμετοχής Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Για τη νομότυπη καταχώρηση των δαπανών αυτών θεωρούνται προσωρινά βιβλία στο όνομα ενός από τους ιδρυτές της εταιρίας ο οποίος ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή. Όταν η εταιρία συσταθεί και αποκτήσει νομική προσωπικότητα, οι δαπάνες αυτές μεταφέρονται συγκεντρωτικά στα οριστικά βιβλία της, όπου χρεώνονται σε λογαριασμό πάγιου ενεργητικού με τίτλο «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και υπόκεινται σε πολυετή απόσβεση, επειδή πραγματοποιήθηκαν για να εξυπηρετήσουν την επιχείρηση σε όλη τη ζωή της.

Εταιρίες που δεν έχουν νομική προσωπικότητα (π.χ. αφανής εταιρία) δεν μπορούν να θεωρήσουν βιβλία. Η λογιστική παρακολούθηση της δραστηριότητάς των γίνεται στα βιβλία των φυσικών ή νομικών προσώπων που τις συγκροτούν και τα οποία συμβάλλονται ατομικώς με τους τρίτους.

Στα κεφάλαια που ακολουθούν θα αναπτυχθούν οι λογιστικές ιδιοτυπίες των συνηθέστερων περιπτώσεων που προκύπτουν στους βασικούς τύπους των εταιρικών επιχειρήσεων (προσωπικές εταιρίες, Α.Ε., και Ε.Π.Ε.). Η λογιστική αντιμετώπιση γίνεται σύμφωνα με τις μεθόδους που υποδεικνύει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), το οποίο με το άρθρο 7 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας βιβλίων και στοιχείων) έχει καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας.

### **1.7.2 Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που εξυπηρετούν τους σκοπούς της Λογιστικής Εταιριών**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει σημαντικό αριθμό λογαριασμών οι οποίοι εξυπηρετούν τους σκοπούς της Λογιστικής Εταιριών. Οι κυριότεροι είναι οι εξής (Παπαδέας, 2013):

#### **Α. Στην ομάδα 1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ:**

- a) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»:

16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

- b) Ο λογαριασμός 18.06 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων», δευτεροβάθμιος του 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις».

#### **B. Στην ομάδα 3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ:**

- a) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 33 «Χρεώστες διάφοροι»:

33.03 Μέτοχοι (ή εταίροι), λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

33.05 Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση

33.06 Προμερίσματα

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

33.08 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών

33.09 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Διοικητικού Συμβουλίου

33.10 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.

- b) Ο λογαριασμός 34.25 «Ίδιες μετοχές», δευτεροβάθμιος του λογαριασμού 34 «Χρέογραφα».

#### **Γ. Στην ομάδα 4 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ-ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ:**

- a) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 40 «Κεφάλαιο»:

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών

40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών

40.03 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο

- 40.05 Προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο
- 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο
- 40.91 Καταβλημένο συνεταιριστικό κεφάλαιο
- 40.92 Οφειλόμενο συνεταιριστικό κεφάλαιο
- b)** Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 41 «Αποθεματικά-Διάφορες αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων».
  - 41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
  - 41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
  - 41.02 Τακτικό αποθεματικό
  - 41.03 Αποθεματικά καταστατικού
  - 41.04 Ειδικά αποθεματικά
  - 41.05 Έκτακτα αποθεματικά
  - 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
  - 41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές
  - 41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα
  - 41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο
  - 41.92 Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων
- c)** Ο λογαριασμός 43 «Ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου», για τον οποίο προβλέπονται οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι:
  - 43.00 Καταθέσεις μετόχων
  - 43.01 Καταθέσεις εταίρων
  - 43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου
  - 43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου
- d)** Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις»:
  - 45.00 Ομολογιακά δάνεια σε E.U.R. μη μετατρέψιμα σε μετοχές

- 45.01 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.02 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.03 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.04 Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν. μη μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.05 Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες.

**Δ. Στην ομάδα 5 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ<sup>10</sup>:**

- a) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 53 «Πιστωτές διάφοροι»:
  - 53.01 Μερίσματα πληρωτέα
  - 53.02 Προμερίσματα πληρωτέα
  - 53.04 Ομολογίες πληρωτέες
  - 53.05 Τοκομερίδια πληρωτέα
  - 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους
  - 53.15 Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών τόκου
  - 53.16 Μέτοχοι -αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως (ή μείωσης) του κεφαλαίου
- b) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι ή αναλυτικότεροι λογαριασμοί του 54 «Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη»:
  - 54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
  - 54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος
  - 54.09 Λοιποί φόροι και τέλη (οι ακόλουθοι τριτοβάθμιοι):
    - 54.09.00 Φόρος μερισμάτων
      - 01 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.

---

<sup>10</sup> Σημειώνεται ότι μερικοί από τους παραπάνω λογαριασμούς, λόγω μεταβολών στη φορολογική νομοθεσία, δεν χρησιμοποιούνται.

02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών Δ.Σ.

11 Χαρτόσημο και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιριών

**Ε. Στην ομάδα 6 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ:**

- a) Στο λογαριασμό 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων», ο 61.01.00 «Αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ.» (τριτοβάθμιος υπό το δευτεροβάθμιο 61.01 «Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος»).
- b) Ο λογαριασμός 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος» δευτεροβάθμιος του 63 «Φόροι-τέλη».
- c) Οι τριτοβάθμιοι 64.09.00 «Έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων» και 64.09.01 «Έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων», υπαγόμενοι στο δευτεροβάθμιο 64.09 «Έξοδα δημοσιεύσεων».
- d) Ο τριτοβάθμιος 64.98.01 «Έξοδα λειτουργίας οργάνων Διοικήσεως», υπαγόμενος στον 64.98 «Διάφορα Έξοδα».
- e) Οι ακόλουθοι αναλυτικοί λογαριασμοί του 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα»:
  - 65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων
  - 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων (μόνο ο τριτοβάθμιος 65.01.06 «Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες»).
  - 65.09 παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου
- f) Οι ακόλουθοι τριτοβάθμιοι του λογαριασμού 66 «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», αναλυτικοί του δευτεροβαθμίου 66.05 «Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως»:
  - 66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
  - 66.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

**ΣΤ. Στην ομάδα 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ:**

- a) Οι ακόλουθοι τριτοβάθμιοι του λογαριασμού 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», αναλυτικοί του δευτεροβαθμίου.



85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως»:

85.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

85.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

**b)** Ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση», με τους ακόλουθους δευτεροβάθμιους:

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

88.01 Ζημίες χρήσεως

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως

88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη

88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη

88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι

88.98 Ζημίες εις νέο

88.99 Κέρδη προς διάθεση

## **2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**

### **2.1 ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Εξετάζοντας τον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης διαπιστώνουμε πως τόσο η λογιστική αντίληψη, όσο και η φορολογική, συγκλίνουν. Σύμφωνα και με τις δύο απόψεις, το αποτέλεσμα της χρήσης προκύπτει ως η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων. Ωστόσο τα ποσά των εσόδων και των εξόδων προκύπτουν κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, οι οποίες σε πολλές περιπτώσεις δεν εναρμονίζονται απόλυτα με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές. Προφανώς, η έκταση των εσόδων και των εξόδων - δηλαδή των δύο προσδιοριστικών του αποτελέσματος της χρήσεως παραγόντων - διαφέρει εξεταζόμενη από φορολογική άποψη, σε σύγκριση με την έκταση των παραγόντων αυτών από άποψη λογιστικών αρχών και κανόνων της εμπορικής νομοθεσίας (Στεφάνου, 2010).

Στα επόμενα κεφάλαια, θα ασχοληθούμε εκτενώς με την ανάλυση των εξόδων και των εσόδων από λογιστική και φορολογική άποψη, καθώς και με το χειρισμό των συνηθέστερων λογιστικών διαφορών, δηλαδή των διαφορών που θα πρέπει να προστεθούν στα λογιστικά έσοδα και έξοδα, ή να αφαιρεθούν από αυτά, ώστε να αναμορφωθεί το καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα σε καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα. Ωστόσο, για την καλύτερη κατανόηση του χειρισμού των λογιστικών διαφορών, στο σημείο αυτό κρίνουμε απαραίτητη μία αναφορά στους κυριότερους λόγους για τους οποίους τα πραγματοποιούμενα λογιστικά έξοδα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά (στο σύνολο τους ή τμηματικά) καθώς και μία παράθεση των κύριων κατηγοριών εσόδων που αντιμετωπίζονται φορολογικά με ειδικό τρόπο. Ξεκινώντας από τα έξοδα, οι συνηθέστεροι λόγοι εξαιτίας των οποίων ορισμένες από τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, παρατίθενται στη συνέχεια (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012):

1. Ορισμένα πραγματοποιημένα έξοδα δεν αναγνωρίζονται επειδή δεν συγκεντρώνουν τις βασικές προϋποθέσεις που θεσπίζονται από φορολογικές διατάξεις για την αναγνώρισή τους. Οι προϋποθέσεις αυτές αναπτύσσονται στο επόμενο κεφάλαιο.

2. Ορισμένα έξοδα δεν αναγνωρίζονται με βάση ρητές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ως αντιπροσωπευτικά παραδείγματα, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα πρόστιμα και τις προσαυξήσεις φόρων και τελών. Τους τόκους υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ. Τις δαπάνες για τη συντήρηση, επισκευή κυκλοφορία, καθώς και τις αποσβέσεις των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως, όπως και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε οποιονδήποτε τρίτο. (Στις περιπτώσεις αυτές, τα έξοδα δεν αναγνωρίζονται κατά τα ποσοστά που ορίζονται στην περίπτωση β, της παραγράφου 1, του άρθρου 31, του Νόμου 2238 / 1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»). Οι δαπάνες που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα κατά τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 31, του ανωτέρω Νόμου. Οι μισθοί και ημερομίσθια για τα οποία δεν έχουν καταβληθεί οι εισφορές προς το Ι.Κ.Α. ή προς άλλο ασφαλιστικό οργανισμό, σύμφωνα με την παράγραφο 1 (περίπτωση α' και υποπερίπτωση αα') του άρθρου 31 του ίδιου Νόμου.
3. Ορισμένα έξοδα αναγνωρίζονται όχι στη λογιστική χρήση που πραγματοποιούνται, αλλά στη χρήση στην οποία καταβάλλονται. Ως παράδειγμα θα μπορούσαμε να αναφέρουμε (σύμφωνα με το Νόμο 2238 / 1994, άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση ε') τους φόρους που βεβαιώνονται στη μέσα στην τρέχουσα χρήση αλλά καταβάλλονται σε επόμενες χρήσεις. Ειδικά για τις Ανώνυμες Εταιρείες και σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία τους, το Διοικητικό Συμβούλιο δεν μπορεί να αποφασίσει τη διανομή των κερδών της χρήσης που κλείνει αν δεν έχουν συμψηφιστεί οι τυχόν υφιστάμενες ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων. Όμως, κατά τη φορολογική νομοθεσία, ο συμψηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημιές των πέντε προηγούμενων χρήσεων. Επίσης η ζημιές από δραστηριότητες της επιχειρήσεως που λαμβάνουν χώρα στο εξωτερικό (όπως, για παράδειγμα, ζημία υποκαταστήματος το οποίο έχει ιδρυθεί στην Ισπανία) δεν συμψηφίζονται με τα κέρδη που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ημεδαπή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Νόμου 2238 / 1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Στη συνέχεια και εξετάζοντας την κατηγορία των εσόδων, διαπιστώνουμε πως συνήθεις λόγοι εξαιτίας των οποίων τα λογιστικά έσοδα δεν συμπίπτουν με τα φορολογητέα έσοδα, ανάγονται κυρίως στη μη τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, στο ότι φορολογούνται τεκμαρτά έσοδα, μη καταχωρημένα στα βιβλία, ή στο ότι ορισμένα

φορολογητέα έσοδα υπολογίζονται εξωλογιστικά. Πέραν όμως των προαναφερομένων, οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών και των φορολογητέων εσόδων της χρήσεως, οφείλεται κυρίως στο ότι στα λογιστικά έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που είτε έχουν φορολογηθεί με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, είτε έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, είτε είναι αφορολόγητα και τα οποία χρήζουν ειδικής φορολογικής αντιμετώπισης.

Συγκεκριμένα, στα ακαθάριστα έσοδα είναι δυνατό να περιλαμβάνονται και:

**Πίνακας 2.1:** Ακαθάριστα έσοδα.

| <b>Κατηγορία Εσόδων</b>   | <b>Φορολογική Μεταχείριση Επί Διανομής Των Εσόδων</b>                            |
|---|--|
| Έσοδα φορολογημένα πλήρως, στο όνομα νομικού προσώπου που τα πραγματοποίησε (π.χ. μερίσματα, κέρδη από συμμετοχές)  | Διανεμόμενα Έσοδα. Ουδείς φόρος επιβάλλεται                                      |
| Έσοδα αφορολόγητα, σε επίπεδο νομικού προσώπου (π.χ. κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο)   | Διανεμόμενα Έσοδα. Φορολογούνται πλήρως  |
| Έσοδα φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης σε επίπεδο νομικού προσώπου, (π.χ. κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ) | Διανεμόμενα Έσοδα. Φορολογούνται πλήρως συμψηφιζομένου του παρακρατηθέντος φόρου |
| Τα επιπλέον των τεκμαρτών λογιστικά κέρδη των τεχνικών εταιρειών  | Διανεμόμενα Έσοδα. Φορολογούνται πλήρως  |

**Πηγή:** (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012).

Από όσα αναπτύχθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, συνάγεται ότι το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει κατά την ακόλουθη σχηματική παράσταση (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012):

$$\text{Καθαρό Εισόδημα} = \text{Ακαθάριστα Έσοδα (Υποκείμενα σε Φορολογία)} - \text{Εκπιπτόμενα Έξοδα (Φορολογικά Αναγνωρισμένα)}$$

Έτσι είναι προφανές πως για να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα μίας χειριστικής χρήσης, ο λογιστής θα πρέπει να προβεί στην καλούμενη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης.

## 2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Βάση για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως αποτελούν τα λογιστικά κέρδη της ίδιας χρήσεως, δηλαδή το πιστωτικό υπόλοιπο του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως». Τα κέρδη αυτά προσαυξάνονται με τις μη αναγνωριζόμενες φορολογικά δαπάνες και μειώνονται με τα πιστωτικά υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών εσόδων που έχουν φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις, καθώς και με τα μη διανεμόμενα αφορολόγητα έσοδα και τα φορολογημένα με ειδικό τρόπο έσοδα, κατά τον ακόλουθο πίνακα (Σακκέλης, 2011).

Πίνακας 2.2: Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως.

| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ     |  |  |   |                         |   |
|--------------------------|--|--|---|-------------------------|---|
|                          | πλέον:   | μείον:                                     | μείον:  | μείον:                  | μείον:  |
| ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ) | ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ) | ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ | ΜΗ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ:<br>→ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ<br>→ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ | ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΖΗΜΙΕΣ (ΜΕΧΡΙ ΠΕΝΤΕ) ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ |

Πηγή: (Σακκέλης, 2011).

## 2.3 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

### 2.3.1 Γενικά για την έκπτωση των δαπανών

Δεδομένων των υψηλών συντελεστών φορολόγησης που εφαρμόζονται στη χώρα μας, είναι κατανοητή η πρόθεση πολλών επιχειρήσεων περιορίσουν τα φορολογητέα κέρδη τους, με απώτερο σκοπό τη μείωση των καταβλητέων φόρων. Μία από τις πλέον

ενδεδειγμένες μεθόδους για την αναπροσαρμογή των κερδών των επιχειρήσεων αφορά την εμφάνιση κάθε είδους δαπάνης που μπορεί να επιβαρύνει τη λειτουργία τους, ώστε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

Η διαδικασία αφορά τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος και οι εκπτώσεις των δαπανών πραγματοποιούνται υπό την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 14) του Νόμου 2238 / 1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α' / 16.09.1994) (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

Αν και στη συνέχεια θα εστιάσουμε σε κάθε είδος δαπάνης ξεχωριστά, στο σημείο αυτό θα αναφέρουμε ενδεικτικά πως τα ποσά τα οποία καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους (εκτός από τις περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στο παραπάνω άρθρο) και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 16) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό.

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 20) του ανωτέρω νόμου, ισχύουν τα εξής: «Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες».

Σε άλλο σημείο του παραπάνω άρθρου αναφέρεται πως: «Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι εκκρεμείς. Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων».

Επιπλέον, στις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπεται η σύσταση Ειδικής Επιτροπής για την εξέταση των περιπτώσεων των δαπανών, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Οι γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερη απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδεται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Κατά τον επόμενο μήνα, μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση - ή μη - από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική.

Στην ίδια απόφαση περιλαμβάνονται και οι διαχειριστικές περίοδοι στις οποίες αναφέρεται η έκπτωση των δαπανών, όπως αυτές έχουν οριστεί με προηγούμενες αποφάσεις, οι οποίες εκδόθηκαν από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο. Μέχρι σήμερα τέτοιες αποφάσεις έχουν εκδοθεί σαν Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι<sup>11</sup> (ΠΟΑ) και αποτελούν τον οδηγό τόσο για τους λογιστές, όσο και για τις επιχειρήσεις, ως προς τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσης (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

### **2.3.2 Δικαιολογητικά για την έκπτωση των δαπανών**

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, προκειμένου μία δαπάνη να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης, θα πρέπει να καλύπτεται από το προβλεπόμενο αποδεικτικό στοιχείο (εφόσον επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση

---

<sup>11</sup> Οι Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι, αφορούν αποφάσεις οι οποίες εκδίδονται διευκρινιστικά για την εφαρμογή της νομοθεσίας και απευθύνονται σε διαφορετικούς αποδέκτες, κυρίως Δημόσιες Υπηρεσίες, αλλά και πολίτες (π.χ. λογιστές, φορολογούμενοι κ.λπ.). Παρόλο που δεν έχουν ισχύ νόμου, σε πολλές περιπτώσεις τροποποιούν τη νομοθεσία στην οποία αναφέρονται και εφαρμόζονται υποκαθιστώντας τους νόμους. Τέτοιες αποφάσεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί τα τελευταία χρόνια και αφορούν τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων είναι η ΠΟΛ. 1005 / 14.1.2005 «Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», η ΠΟΛ. 1028 / 17.2.2006 «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών - Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία», η ΠΟΛ. 1056 / 23.2.2007 «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων», η ΠΟΛ. 1106 / 24.7.2008 «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων» και η ΠΟΛ. 1107 / 24.7.2008 «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων».

αντίστοιχου παραστατικού για τη συγκεκριμένη δαπάνη). Ωστόσο, σύμφωνα με την 6004 / 1.1.1996 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας με θέμα «Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εμπορικής επιχείρησης των γενικών εξόδων διαχείρισης», στις περιπτώσεις όπου δεν επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου παραστατικού στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια.

Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός του είδους και της φύσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας, σύμφωνα με τις αποφάσεις 3509 / 1996 και 715 / 1991 του Σ.τ.Ε. Επί μεταφοράς αγαθών ο Κ.Β.Σ. προβλέπει την έκδοση θεωρημένης φορτωτικής εκ μέρους του μεταφορέα, σε τέσσερα αντίτυπα εκ των οποίων το τρίτο παραδίδεται στο πρόσωπο που καταβάλλει τα κόμιστρα. Επομένως, και σύμφωνα με τις αποφάσεις 3988 - 90 / 1998 και 2993 / 1991 του Σ.τ.Ε. το συγκεκριμένο αντίτυπο της φορτωτικής αποτελεί το νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της πραγματοποιούμενης, από τον καταβάλλοντα τα κόμιστρα επιτηδευματία, σχετικής δαπάνης.

Για την έκπτωση μέρους - και όχι ολόκληρης - της δαπάνης από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης, θα πρέπει προηγουμένως να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα στοιχεία από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων σχετικά με τη συγκεκριμένη δαπάνη. Σύμφωνα με την απόφαση 2329 / 1997 του Σ.τ.Ε. αυτό ισχύει και στην περίπτωση αντιπροσωπευόμενης επιχείρησης, όπου για την έκπτωση των δαπανών στις οποίες υπεβλήθη αντιπρόσωπος (ο οποίος πωλεί εμπορεύματα για λογαριασμό της επιχείρησης) από τα ακαθάριστα έσοδά της, απαιτούνται όλα τα προβλεπόμενα επί μέρους στοιχεία του Κ.Β.Σ. (όπως τα εκδοθέντα από τρίτους τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κλπ.), χωρίς να αρκεί η απλή αναγραφή των εν λόγω δαπανών στην εκδιδόμενη από τον αντιπρόσωπο εκκαθάριση.

Σύμφωνα με τις αποφάσεις 1068 / 1989 και 2581 / 1994 του Σ.τ.Ε, οι αμοιβές που κατέβαλε επιχείρηση σε υπαλλήλους της, οι οποίοι πρόσφεραν σ' αυτήν υπηρεσίες ελεύθερου επαγγελματία εκδίδοντας αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Επίσης, σύμφωνα με τις αποφάσεις 3887 και 3888 / 1985, η δαπάνη των τηλεφωνικών τελών βαρύνει την επιχείρηση που χρησιμοποιεί το τηλέφωνο, έστω και αν



ο λογαριασμός εκδίδεται στο όνομα τρίτου προσώπου (το τηλέφωνο δεν ανήκει στην επιχείρηση), ενώ σύμφωνα με την απόφαση 806 / 1998 του Σ.τ.Ε., για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση<sup>12</sup>.

Τέλος, για τις περιπτώσεις δαπανών, των οποίων τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που τις αφορούν έχουν απωλεσθεί, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση φωτοαντίγραφα των παραστατικών (από τα στελέχη) επικυρωμένα από τον εκδότη τους. Στις περιπτώσεις αυτές τα επικυρωμένα φωτοαντίγραφα θεωρούνται πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών που απεικονίζονται στα πρωτότυπα.

Στη συνέχεια θα προσπαθήσουμε να καταγράψουμε για κάθε λογαριασμό εξόδων του Ε.Γ.Λ.Σ. τις δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, εκείνες που δεν εκπίπτουν, καθώς και εκείνες που εκπίπτουν υπό προϋποθέσεις έτσι ώστε κάθε ενδιαφερόμενος να έχει ολοκληρωμένη εικόνα των εξόδων που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στην κατάσταση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 17 του Νόμου 3842 / 2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α' / 23.04.2010) (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

## **2.4 ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ**

### **2.4.1 Γενικά περί εσόδων**

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ορίζεται η έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση: Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 αναφέρεται: «Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού

---

<sup>12</sup> Σε περίπτωση δικαστικής ή διαιτητικής απόφασης (ή ακόμα και στις περιπτώσεις μορφών αναγνώρισης οφειλών ή συμβιβασμού), για την έκπτωση της δαπάνης θα πρέπει - εντός ενός μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου - να έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου (και να έχει θεωρηθεί), αντίγραφο της απόφασης ή του σχετικού εγγράφου περί καταβολής ή πίστωσης αποζημιώσεων και πάσης φύσεως αμοιβών σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48». Στη συνέχεια στην παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου αναφέρονται και άλλες περιπτώσεις εσόδων που χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα λογίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας -κατά περίπτωση- που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι οποίες βαρύνουν τον πωλητή.

Επίσης θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων που βρίσκονται στις Περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.) της παραγράφου 3, του άρθρου 29 του Νόμου 2545 / 1997 «Βιομηχανικές και Επιχειρηματικές Περιοχές και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. 254 / τεύχος Α' / 15.12.1997), σε επιχείρηση - φορέα ίδρυσης και εκμετάλλευσης των Π.Ο.Τ.Α. (Γκίκας & Παπαδάκη, 2012).

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Νόμου 1665 / 1986 «Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing)» (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α' / 04.12.1986) και μεταβιβάζονται είτε λόγω λήξης της σύμβασης αυτής, ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο πλην του μισθωτή ή των κληρονόμων του, εφόσον υπεισέλθουν στη θέση του θανόντος μισθωτή, λόγω κληρονομικής διαδοχής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή

διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρεία.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται και οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 413 του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η', της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Τέλος εισόδημα από εμπορική επιχείρηση θεωρείται και η ωφέλεια επιχείρησης, που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους, η οποία λαμβάνει χώρα μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας. Στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθορίζεται η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος. Αναφέρεται συγκεκριμένα: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών». Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

---

<sup>13</sup> Στην παράγραφο 4 του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται: «Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση».

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί (καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης) το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης, μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως «ανακριβών», το σχετικό ποσό που προκύπτει (το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται) προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται ως ακολούθως (Σακκέλης, 2011):

- a) Κατά ποσοστό 4%, στις περιπτώσεις που το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει ποσοστό 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000,00 ευρώ.
- b) Κατά ποσοστό 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000,00 ευρώ.

Όταν αγαθά που έχει πωλήσει ελληνική επιχείρηση σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που είναι κάτοικος, ή έχει την καταστατική, ή την πραγματική του έδρα ή είναι εγκατεστημένο σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, χωρίς τα προϊόντα να έχουν μεταφερθεί εκτός Ελλάδος, ενώ στη συνέχεια μεταπωλούνται σε άλλη ελληνική επιχείρηση σε τιμή μεγαλύτερη από αυτή της πρώτης συναλλαγής, η επιπλέον διαφορά του τιμήματος που προκύπτει θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης. Επίσης, αν ελληνική επιχείρηση πωλεί σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατοικεί ή έχει την καταστατική ή την πραγματική του έδρα ή είναι εγκατεστημένο σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στις παραγράφους 5 και 7 του άρθρου 51Α, αγαθά σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, η τιμή πώλησης δεν αναγνωρίζεται και η επιπλέον διαφορά που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης.

## **2.5 ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΛΟΓΩ ΥΠΑΡΞΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Αν μεταξύ των εσόδων της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα, ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από ημεδαπές εταιρίες, τότε πρέπει να γίνει αναμόρφωση των δαπανών της, κατά (Σακκέλης, 2011):

- a) Ποσοστό 5% επί των συγκεκριμένων εσόδων, με ανώτατο όριο ποσοστό 20% επί των συνολικών - πάσης φύσης - δαπανών της επιχείρησης
- b) Το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα ανωτέρω έσοδα.

Υποχρέωση αναμόρφωσης των χρεωστικών τόκων δεν υπάρχει για τις τραπεζικές επιχειρήσεις και η αναμόρφωση του 5% των πιο πάνω εσόδων περιορίζεται μόνο στα έσοδα από μερίσματα.

## **2.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

Λογιστικές διαφορές ονομάζονται τα έξοδα - ή το μέρος των εξόδων - τα οποία ενώ έχουν καταχωρηθεί με επάρκεια και ακρίβεια στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, συγκεντρώνουν δε όλες τις λοιπές προϋποθέσεις ως προς την νομιμότητά τους (δηλαδή είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, είναι δεδουλευμένα, αφορούν πραγματική δαπάνη και όχι εικονική, στηρίζονται σε νόμιμο και προσήκον δικαιολογητικό), δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης<sup>14</sup>.

Η αδυναμία της επιχείρησης να συμπεριλάβει τις συγκεκριμένες δαπάνες μεταξύ των εκπιπόμενων οφείλεται κυρίως σε λόγους που - κατά την άποψη του νομοθέτη - συνδέονται με την μη παραγωγικότητα των δαπανών. Σε αυτή την περίπτωση, ερευνάται αν το συγκεκριμένο έξοδο συμβάλλει στην προσαύξηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και οπωσδήποτε αν προετοιμάζει τις συνθήκες για την δημιουργία εισοδήματος. Συνεπώς, αν η δαπάνη δεν είναι παραγωγική, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

---

<sup>14</sup> Παράρτημα 1: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ.

Ωστόσο, επειδή η παραγωγικότητα μιας δαπάνης ενδέχεται να περιέχει, σε ένα βαθμό και υποκειμενικά στοιχεία, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει ρητά στην παράγραφο 15, του άρθρου 31 πως οι δαπάνες που καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά, αλλά δεν πραγματοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Πέραν λοιπόν από τις περιπτώσεις που με σαφήνεια προκύπτει η μη παραγωγικότητα μίας δαπάνης (όπως για παράδειγμα τα έξοδα για την δεξίωση μετά την βάπτισή του παιδιού του διευθύνοντος συμβούλου, ή τα έξοδα για οικογενειακό ταξίδι του προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου στο εξωτερικό με τα δικαιολογητικά να εκδίδονται στο όνομα της εταιρείας), ο νομοθέτης απαριθμεί πλήθος δαπανών που θα πρέπει να αναμορφώνονται φορολογικά, επειδή κατατάσσονται στο μη παραγωγικό πεδίο (όπως για παράδειγμα, η δαπάνη που αφορά την κινητή τηλεφωνία μιας επιχείρησης<sup>15</sup>). Εκτιμάται πως τουλάχιστον τα μισά από τα έξοδα αυτά δεν συντείνουν στην παραγωγική συμπεριφορά της οικονομικής μονάδας και πρέπει να αναμορφωθούν φορολογικά, ως λογιστικές διαφορές (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2012).

---

<sup>15</sup> Ομοίως, η χρησιμοποίηση ενός επιβατικού αυτοκινήτου από τα στελέχη της (του οποίου η άδεια κυκλοφορίας έχει εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης) δημιουργεί έξοδα, η παραγωγικότητα των οποίων ορίζεται από τη νομοθεσία με κλιμάκωση, βάσει του κυβισμού της μηχανής του οχήματος.

### **3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΑΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

#### **3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ**

Όπως έχει ήδη λεχθεί, οι οικονομικές συνθήκες υπαγορεύουν τη συλλογική επιχειρηματική δράση και επομένως τη συγκρότηση της επιχειρησιακής προσπάθειας σε εταιρική μορφή, για διάφορους λόγους όπως είναι η ανάγκη συγκεντρώσεως μέσων, ο περιορισμός της επιβαρύνσεως από τη φορολογία εισοδήματος, που επιτυγχάνεται με τον καταμερισμό της φορολογητέας ύλης σε περισσότερους φορείς, ο περιορισμός της εκτάσεως της ευθύνης η οποία προκύπτει έναντι των τρίτων από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στις προσωπικές εταιρίες, κύριοι παράγοντες που οδηγούν στην εταιρική συνεργασία είναι οι προσωπικές ικανότητες των εταίρων, οι γνώσεις κάποιου ή κάποιων από αυτούς στο αντικείμενο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας, η καλή φήμη που απολαμβάνουν ως άτομα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, οι συγγενικές ή φιλικές σχέσεις που τους συνδέουν.

Αντιπροσωπευτικότερη μορφή προσωπικής εταιρίας αποτελεί η Ομόρρυθμη Εταιρία (Ο.Ε.), στην οποία όμως, όπως θα αναπτύξουμε στην επόμενη παράγραφο, η έκταση της ευθύνης των εταίρων είναι ιδιαίτερα αυξημένη, επειδή ευθύνονται απεριόριστα -δηλαδή και με την προσωπική τους περιουσία- και αλληλέγγυα ή «εις ολόκληρον», δηλαδή ο καθένας ευθύνεται για το σύνολο των υποχρεώσεων της εταιρίας.

Είναι όμως δυνατό μερικοί από τους συμβαλλόμενους για τη σύσταση προσωπικής εταιρίας να μην επιθυμούν να φέρουν την απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη. Τούτο είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί στα πλαίσια της Ετερόρρυθμης Εταιρίας (Ε.Ε.), στην οποία ο κίνδυνος ενός ή περισσότερων εταίρων, των ετερόρρυθμων εταίρων, περιορίζεται στο ποσό της συμμετοχής τους ή και σε μεγαλύτερο που καθορίζεται από την εταιρική σύμβαση. Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση έπειτα από κακή έκβαση των εταιρικών υποθέσεων δεν μπορεί να εξοφλήσει τους πιστωτές της, οι ετερόρρυθμοι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν την πέρα από την εισφορά τους διαφορά μέχρι το ποσό

για το οποίο ευθύνονται. Στην Ε.Ε. υπάρχει όμως και ένας τουλάχιστον εταίρος, ο ομόρρυθμος, που ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρο.

Στις προσωπικές εταιρίες συγκαταλέγεται και η χωρίς νομική προσωπικότητα συμμετοχική ή αφανής εταιρία, με την οποία συνήθως αναλαμβάνονται ευκαιριακές δραστηριότητες. Στην εταιρία αυτή η εταιρική σύμβαση ισχύει μόνο μεταξύ των συνεταίρων, ενώ έναντι των τρίτων η εταιρία είναι ανύπαρκτη. Οι εταίροι συναλλάσσονται με τους τρίτους καθένας στο όνομά του, ενώ οι μεταξύ των σχέσεις ρυθμίζονται από τις ιδιαίτερες συμφωνίες των (Λιάπης, 2009).

Ως προς την ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία, παρόλο που θα μπορούσε να καταταγεί μεταξύ των προσωπικών εταιριών, οι τροποποιήσεις της εταιρικής μας νομοθεσίας με το Π.Δ. 419/1986 έχουν επεκτείνει σε αυτήν πολλές από τις υποχρεώσεις της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ώστε οδηγούμεθα να τη συμπεριλάβουμε στους μικτούς τύπους εταιριών.

Ένας νέος τύπος εταιρικής συνεργασίας, που καθιερώθηκε το 1985 στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα, είναι ο Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού (Ε.Ο.Ο.Σ), ο οποίος έχει εισαχθεί και στο ελληνικό δίκαιο με το Π.Δ. 38/1992. Ιδρυτές ενός Ε.Ο.Ο.Σ. μπορούν να είναι νομικά ή και φυσικά πρόσωπα, που ασκούν οικονομική δραστηριότητα σε διαφορετικά κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (Ε.Ε.), προκειμένου να διευκολυνθεί η δραστηριότητα των μελών του.

Ο Ε.Ο.Ο.Σ. δεν αποτελεί κερδοσκοπική επιχείρηση, επειδή δεν υποκαθιστά, αλλά απλώς διευκολύνει, την επιχειρησιακή δραστηριότητα των μελών του. Το ελληνικό δίκαιο θεωρεί τον Ε.Ο.Ο.Σ. ως αστική εταιρία με νομική προσωπικότητα, ενώ σε άλλα κράτη της Ε.Ε. θεωρείται ως προσωπική εμπορική εταιρία (Προεδρικό Διάταγμα Υπ' Αριθ. 38/1992, 1992).

## **3.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ Ο.Ε.**

### **3.2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.**

Όπως προκύπτει από συνδυασμό των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου, ομόρρυθμη είναι η εταιρία που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων τα οποία



έχουν σκοπό να εμπορευούνται μαζί υπό εταιρική επωνυμία, ευθυνόμενα απεριορίστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε., τα οποία είναι (Νεγκάκης, 2010):

- a) η από κοινού εμπορία (άρα και επιδίωξη κέρδους), ασκούμενη από δύο τουλάχιστον πρόσωπα, φυσικά ή νομικά,
- b) η κοινή επωνυμία, και
- c) το απερίοριστο και το αλληλέγγυο της ευθύνης όλων των εταίρων.

Το πρώτο από τα χαρακτηριστικά αυτά είναι βασικό, προκειμένου η σχετική δραστηριότητα να θεωρηθεί ως εταιρική.

Η επωνυμία μιας Ο.Ε., ή μιας εταιρίας γενικότερα, αποτελείτο «όνομα» με το οποίο οι συμβαλλόμενοι εκδηλώνονται μαζί ως ενιαία οντότητα στις συναλλαγές τους προς εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο ιδρύθηκε η εταιρία.

Το τρίτο χαρακτηριστικό, που αναφέρεται στην ευθύνη των εταίρων, αποτελεί την ειδοποιό διαφορά που ξεχωρίζει την Ο.Ε. από κάθε άλλη εταιρική μορφή.

Η έννοια του απεριορίστου της ευθύνης είναι ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρίας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία και συνεπώς οι δανειστές, εφόσον αποκτήσουν εκτελεστό τίτλο, μπορούν να προχωρήσουν σε αναγκαστική κατάσχεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του οφειλέτη που είναι δεκτικό κατασχέσεως, και στην εκποίηση του με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

Ως προς το αλληλέγγυο της ευθύνης, τούτο σημαίνει ότι ο κάθε εταίρος ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν τόσο αυτός όσο και οι λοιποί εταίροι στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρίας.

Έτσι οι πιστωτές της εταιρίας μπορούν να στραφούν αδιακρίτως εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για να ικανοποιηθούν.

Η μεγάλη έκταση της ευθύνης είναι ακριβώς το χαρακτηριστικό που τονίζει ιδιαίτερα τον προσωπικό χαρακτήρα της Ο.Ε. Οι τρίτοι συμβάλλονται με αυτή βασιζόμενοι κυρίως στη φερεγγυότητα και την καλή φήμη των εταίρων, οι οποίες θεμελιώνονται και στην εγγύηση που παρέχει η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων πέρα από την καθαυτό εταιρική

περιουσία, η οποία μπορεί και να μην είναι σημαντική. Η έκταση της ευθύνης εμπεδώνει την πίστη και την ασφάλεια στις συναλλαγές της Ο.Ε. Αποτελεί όμως ένα αντικίνητρο για την ανάληψη δραστηριότητας με αυτό τον εταιρικό τύπο, και γι' αυτό η Ο.Ε. προσφέρεται κυρίως για μικρές ή μεσαίες επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από πρόσωπα τα οποία συνήθως συνδέονται μεταξύ τους με στενούς προσωπικούς δεσμούς, συγγενικούς ή φιλικούς.

Εκτός από τους κανόνες δικαίου οι οποίοι ρυθμίζουν τις σχέσεις της Ο.Ε. με τους τρίτους, ο νομοθέτης έχει προβλέψει και κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν τις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις των εταίρων. Μερικοί από τους κανόνες αυτούς αναφέρονται στη διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων.

Έτσι, αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά, η διαχείριση της Ο.Ε. ανήκει στους εταίρους, που πρέπει να αποφασίζουν με ομοφωνία. Εισάγεται δηλαδή η αρχή της ισότητας στις βασικές σχέσεις των εταίρων, άσχετα με το ποσό εισφοράς καθενός προς σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου.

Η Ο.Ε. όμως μπορεί να διοικείται και από διαχειριστές, για τους οποίους ο νόμος περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις.

Ως διαχειριστές μπορούν να ορισθούν και τρίτα πρόσωπα, εκτός των εταίρων. Οι διαχειριστές ορίζονται ή από το καταστατικό ή με χωριστή πράξη των εταίρων. Ο τρόπος διορισμού τους επιδρά και στον τρόπο και στη δυνατότητα ανακλήσεώς τους. Αν, δηλαδή, έχουν ορισθεί από το καταστατικό, τότε μόνο με τροποποίηση του καταστατικού ανακαλούνται, ενώ αν έχουν ορισθεί με χωριστή πράξη των εταίρων, αρκεί η ανάκληση να γίνει με ανάλογη πράξη.

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανάγεται βέβαια στο γενικότερο θέμα οργανώσεως της λειτουργίας της εταιρικής επιχειρήσεως. Τα οριζόμενα από το νόμο πολύ απέχουν από το να υπαγορεύουν την πιο σκόπιμη διαχείριση των οικονομικών της Ο.Ε. στη σύγχρονη επιχειρηματική δραστηριότητα (Νεγκάκης, 2010).

### **3.2.2 Η λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της**

Από την απαρίθμηση των περιπτώσεων που πρέπει να προβλέπει το καταστατικό της Ο.Ε. προκύπτει ότι μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρίας και των εταίρων

δημιουργούνται οικονομικές σχέσεις που επιβάλλουν την απεικόνισή τους σε λογαριασμούς οι οποίοι θα ανοιχθούν στο όνομα των εταίρων.

Πα κάθε εταίρο ανοίγονται τόσοι λογαριασμοί όσα είναι τα διαφορετικά είδη σχέσεων που έχουν προκύψει μεταξύ αυτού και της εταιρίας. Συνηθέστερες κατηγορίες τέτοιων λογαριασμών είναι οι ακόλουθες (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012):

- a) Λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου. Είναι οι λογαριασμοί που ανοίγονται κατά τη σύσταση της εταιρίας ή σε μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου της και απεικονίζουν την αναληφθείσα από κάθε εταίρο υποχρέωση εισφοράς, με το ποσό της οποίας χρεώνονται, ενώ πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο». Οι λογαριασμοί των αναληφθεισών εισφορών κλείνουν όταν η υποχρέωση αυτή καταστεί ληξιπρόθεσμη, με χρέωση λογαριασμών οφειλομένου κεφαλαίου στο όνομα των εταίρων, οι οποίοι ακολούθως κλείνουν κατά την καταβολή των εισφορών, με χρέωση των λογαριασμών που δέχονται την αξία των εισφερόμενων στοιχείων (μετρητών, αγαθών ή δικαιωμάτων).
- b) Λογαριασμοί κεφαλαιακών μερίδων. Οι λογαριασμοί αυτοί δεν αποτελούν προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων, αλλά είναι αναλυτικοί του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο». Το υπόλοιπο τους, πάντοτε πιστωτικό, φανερώνει την κεφαλαιακή μερίδα κάθε εταίρου, όπως διαμορφώθηκε από την αρχική καταβολή και τις ενδεχόμενες αυξομειώσεις του εταιρικού κεφαλαίου.
- c) Λογαριασμοί απολήψεων. Λειτουργούν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, χρεωμένοι με ποσά τα οποία έχει συμφωνηθεί να αναλαμβάνουν οι εταίροι για τις ατομικές των ανάγκες. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ως προκαταβολή έναντι των κερδών που αναμένεται να προκύψουν κατά τη χρήση. Γι' αυτό δεν θεωρούνται έξοδα της χρήσεως και δεν συμβάλλουν στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, αλλά το χρεωστικό τους υπόλοιπο μεταφέρεται, στο τέλος της χρήσεως, στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, στην πίστωση των οποίων θα αχθεί και το κέρδος που δικαιούται να αναλάβει κάθε εταίρος. Η μη άμεση καταχώρηση των απολήψεων στους ατομικούς λογαριασμούς γίνεται για λόγους καλύτερου ελέγχου των αναλαμβανόμενων ποσών.
- d) Λογαριασμοί δανειακών σχέσεων. Αν μεταξύ της εταιρίας και των εταίρων δημιουργηθούν δανειακές σχέσεις, θα ανοιχθούν για την παρακολούθησή τους ιδιαίτεροι λογαριασμοί. Ως δανειακή σχέση θα πρέπει να νοείται η παροχή δανείων από εταίρους

προς την εταιρία. Το αντίστροφο θα πρέπει να αποκλεισθεί, επειδή θα αποτελούσε έμμεσο τρόπο αναλήψεως του εταιρικού κεφαλαίου.

- e) Δοσοληπτικοί λογαριασμοί. Για κάθε εταίρο ανοίγεται ατομικός λογαριασμός ο οποίος χρεώνεται ή πιστώνεται με ποσά αμέσως απαιτητά είτε από την εταιρία (τα χρεωστικά) είτε από τον εταίρο (τα πιστωτικά), ώστε και το υπόλοιπο που τελικώς διαμορφώνεται να θεωρείται αμέσως απαιτητό, από την εταιρία αν είναι χρεωστικό ή από τον εταίρο αν είναι πιστωτικό.

Συνηθέστερες περιπτώσεις κινήσεως ενός δοσοληπτικού λογαριασμού εταίρου είναι οι ακόλουθες (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012):

- **Χρεώνεται:**

- ❖ με κάθε ληξιπρόθεσμη υποχρέωση του εταίρου προς την εταιρία,
- ❖ με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού απολήψεων του εταίρου,
- ❖ με τη ζημία χρήσεως που αναλογεί στον εταίρο,
- ❖ με τα καταβαλλόμενα από την εταιρία ποσά είτε προς διακανονισμό των κερδών είτε έναντι πιστωτικού υπολοίπου που μπορεί να παρουσιάζει ο λογαριασμός,
- ❖ με τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα που μπορεί να προκύψει κατά την λύση της εταιρίας,
- ❖ με κάθε άλλη απαίτηση της εταιρίας κατά του εταίρου, η οποία συμψηφίζεται με το επιχειρησιακό κέρδος.

- **Πιστώνεται:**

- ❖ με το κέρδος χρήσεως που αναλογεί στον εταίρο,
- ❖ με κάθε ποσό που θα καταθέσει ο εταίρος για κάλυψη τρεχουσών υπο- χρεώσεών του (όχι εισφορών κεφαλαίου), που προκύπτουν από την εξέλιξη ή τη διακοπή της δραστηριότητας της εταιρίας.
- ❖ με το τυχόν θετικό αποτέλεσμα που μπορεί να προκύψει κατά τη διανομή της εταιρικής περιουσίας σε περίπτωση λύσεως της εταιρίας,
- ❖ με κάθε άλλη ληξιπρόθεσμη υποχρέωση της εταιρίας προς τον εταίρο.

Οι λογαριασμοί των εταίρων όλων των παραπάνω κατηγοριών ανοίγονται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., ως δευτεροβάθμιοι περιληπτικοί λογαριασμοί, αναλυόμενοι, στα κατώτερα επίπεδα, σύμφωνα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Αυτή η ανάλυση είναι σκόπιμο, νομίζουμε, να γίνεται κατά εταίρο.

Οι προβλεπόμενοι από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογαριασμοί εταίρων των προσωπικών εταιριών είναι οι ακόλουθοι (Παπαδέας, 2013):

33.03 Εταίροι, λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίων

33.04 Οφειλόμενα κεφάλαια

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες

53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπονται λογαριασμοί απολήψεων. Το κενό, κατά τη γνώμη μας, μπορεί να καλυφθεί, αν γι' αυτούς ανοιχθούν ιδιαίτεροι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί στο λογαριασμό 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων», ο οποίος έτσι θα αναλύεται ως εξής:

33.07.00 Ατομικές απολήψεις εταίρου Α

33.07.01 Δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρου Α

33.07.02 Ατομικές απολήψεις εταίρου Β

33.07.03 Δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρου Β, κ.ο.κ.

Επίσης δεν προβλέπεται λογαριασμός βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων κατά εταίρων. Για το σκοπό αυτό, αν υπάρξει ανάγκη, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας από τους κενούς κωδικούς 33.92 - 33.94.

### **3.2.3 Αντικείμενο εταιρικής εισφοράς - βασικές λογιστικές εγγραφές συστάσεως Ο.Ε.**

Για τη σύσταση εταιρίας απαιτείται η κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου με το να αναλάβουν οι εταίροι την υποχρέωση καταβολής των κεφαλαιακών εισφορών των. Η

υλοποίηση της καταβολής πραγματοποιείται σε δεύτερο στάδιο. Τα δύο αυτά στάδια με τα οποία ολοκληρώνεται η εταιρική εισφορά απεικονίζονται με λογιστικές εγγραφές.

Το περιεχόμενο της εισφοράς μπορεί να είναι χρήμα, εργασία ή άλλα υλικά ή άυλα στοιχεία καθώς και κάθε άλλη παροχή (Α.Κ. 742). Η προσωπική εργασία μπορεί επίσης να αποτελέσει εισφορά στις προσωπικές εταιρίες μόνο, αλλά δεν μπορεί να αποτελέσει εταιρικό κεφάλαιο.

Σημειώνονται ορισμένα στοιχεία που μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενα εισφοράς (Νεγκάκης, 2010):

- ❖ Χρήματα ή καταθέσεις σε Τράπεζα.
- ❖ Εμπορεύματα αποτιμημένα στην αγοραία τους αξία.
- ❖ Εμπορεύματα σε τρίτους για πώληση.
- ❖ Γραμμάτια εισπρακτέα. Αυτά αποτιμώνται στην παρούσα αξία, λογιστικώς όμως εμφανίζονται στην ονομαστική αξία με παράλληλη δημιουργία ενός αντίθετου λογαριασμού που πιστώνεται με τη διαφορά αναγωγής των γραμματίων. Ανάλογος χειρισμός γίνεται και για τα γραμμάτια πληρωτέα.
- ❖ Αξία φήμης και πελατείας και δίπλωμα ευρεσιτεχνίας.
- ❖ Προσωπική εργασία.
- ❖ Χρήση πράγματος, συνήθως παγίου, με την έννοια ότι ο εισφέρων επιθυμεί να του επιστραφεί κατά τη λύση της εταιρίας το εισφερθέν πράγμα και να μετέχει στο αποτέλεσμα δράσεως (Α.Κ. 779).
- ❖ Στοιχεία του πάγιου ενεργητικού.
- ❖ Έξοδα ιδρύσεως. Σε περίπτωση που στο στάδιο της ιδρύσεως και πριν η εταιρία αποκτήσει νομική προσωπικότητα, ένας από τους εταίρους είχε αναλάβει να καταβάλει από δικούς του πόρους τα έξοδα ιδρύσεως και ακολούθως τα συμψηφισε στην εισφορά του, τα έξοδα αυτά εμφανίζονται στο ενεργητικό της εταιρίας και μπορούν να αποσβεσθούν μέσα σε 5 χρόνια.

Όπως ήδη έχει λεχθεί, με τις λογιστικές εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε., όπως άλλωστε και κάθε άλλου τύπου εταιρίας, πρέπει να απεικονισθούν τα εξής γεγονότα:

- a) Η ανάληψη εκ μέρους των εταίρων υποχρέωσης για εισφορά (κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου). Τούτο λογιστικώς εκφράζεται με χρέωση των λογαριασμών αναληφθεισών εισφορών των εταίρων και πίστωση του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο»,
- b) Η εμφάνιση της αναληφθείσας εισφοράς ως οφειλής των εταίρων. Τούτο λογιστικώς εκφράζεται με τη μεταφορά των αναληφθεισών εισφορών στη χρέωση των λογαριασμών 33.04 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» ή/και 18.12 «Οφειλόμενο κεφάλαιο (μακροπρόθεσμο)»,
- c) Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής με την καταβολή της εισφοράς. Τούτο λογιστικώς εκφράζεται με χρέωση των λογαριασμών των εισφερόμενων ενεργητικών στοιχείων και πίστωση των λογαριασμών οφειλομένου κεφαλαίου οι οποίοι, μετά την ολοκλήρωση της καταβολής, εξισώνονται.

### **3.2.4 Ειδικές περιπτώσεις εταιρικής εισφοράς**

Μερικές περιπτώσεις εταιρικής εισφοράς χρειάζονται μια λεπτομερέστερη ανάπτυξη (Νεγκάκης, 2010).

#### **3.2.4.1 Εισφορά χρήσεως πράγματος**

Όταν εισφέρεται πράγμα όχι κατά κυριότητα αλλά μόνο κατά χρήση, προκύπτουν διάφορα θέματα, όπως (Νεγκάκης, 2010):

- a) Αυτός που εισφέρει τη χρήση πράγματος έχει δικαίωμα επί του εταιρικού κεφαλαίου;
- b) Το πράγμα πρέπει να εμφανίζεται λογιστικώς σε κατάλληλα δημιουργούμενους λογαριασμούς τάξεως ή σε λογαριασμούς ουσίας;
- c) Ποιος αποκτά εισόδημα και από ποια πηγή; π.χ. σε περίπτωση εισφοράς χρήσεως οικοδομής, ο εταίρος που εισέφερε την οικοδομή αποκτά εισόδημα από οικοδομές ή από επιχειρήσεις;
- d) Ποιος έχει δικαίωμα να αποσβένει την αξία του εισφερόμενου παγίου;

Από τα παραπάνω ερωτήματα μπορούν να συναχθούν τα εξής:

- ❖ Δεν υπάρχει σύμβαση μισθώσεως, συνεπώς τα λαμβανόμενα από τον κύριο του πράγματος δεν αποτελούν μίσθωμα αλλά ποσοστό κέρδους,

- ❖ Αν το ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη του εισφέροντος τη χρήση της οικοδομής ήταν εισόδημα από οικοδομές, τότε για την Ο.Ε. το ποσοστό αυτό θα έπρεπε να χαρακτηριστεί έξοδο,
- ❖ Το μίσθωμα αποτελεί συμβατική υποχρέωση και καταβάλλεται από τον μισθωτή ανεξαρτήτως ύπαρξης κερδών. Αντίθετα, όταν εισφέρεται η χρήση της οικοδομής, ο κύριος της επωμίζεται τον κίνδυνο να μην εισπράξει σε περίπτωση αποτυχίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας,
- ❖ Εκείνος που εισφέρει τη χρήση εκμεταλλεύεται επιχειρηματικά τη χρήση του αγαθού, επομένως προσδοκά εισόδημα από επιχείρηση,
- ❖ Αν θεωρηθεί ότι η Ο.Ε. αποκτά τεκμαρτό εισόδημα με το να αποφεύγει τη δαπάνη του ενοικίου, το εισόδημα αυτό θα υπόκειται σε φορολογία τεκμαρτού εισοδήματος από οικοδομές, οπότε μεταβιβαζόμενο στον εταίρο ως συμμετοχή στα κέρδη θα έπρεπε να φορολογηθεί ως κέρδος.

Το τέταρτο ερώτημα αναφέρεται στο ποιος νομιμοποιείται να διενεργήσει αποσβέσεις στην αξία του ακινήτου του οποίου η χρήση εισφέρεται στην εταιρία.

Όπως είναι γνωστό, η απόσβεση αποτελεί χρονική κατανομή του κόστους κτήσεως του πάγιου στοιχείου και εκφράζει απώλεια χρησιμότητας του δεδομένου αγαθού, η οποία οφείλεται σε χρονική και λειτουργική φθορά καθώς και σε οικονομική απαξίωση. Η απόσβεση αποσκοπεί στην αποκατάσταση της αγοραστικής δυνάμεως που διατέθηκε από τον κύριο του πράγματος για την απόκτηση του αγαθού.

Άρα, προκειμένου να γίνουν αποσβέσεις της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ❖ Απώλεια χρησιμότητας του πράγματος.
- ❖ Αντικειμενικός σκοπός η αποκατάσταση της αγοραστικής δυνάμεως που έχει δεσμευθεί για την απόκτηση του στοιχείου,
- ❖ Κυριότητα επί του πράγματος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις συνυπάρχουν στο πρόσωπο του κυρίου του περιουσιακού στοιχείου και όχι της Ο.Ε. που έχει τη χρήση. Επομένως ο υπολογισμός των



αποσβέσεων πρέπει να γίνεται στα βιβλία του εταίρου που εισφέρει τη χρήση και όχι στα βιβλία της Ο.Ε.

Ειδική περίπτωση νομιμοποιήσεως για τη διενέργεια αποσβέσεων για δεσμευθείσα αγοραστική δύναμη προς πραγματοποίηση επενδύσεως από τον μη κύριο της επενδύσεως μπορεί να θεωρηθεί η επόμενη: Μια εταιρική επιχείρηση κτίζει με δαπάνες της σε ξένο οικοπέδο και διατηρεί τη χρήση και την εκμετάλλευση της οικοδομής που έκτισε και του γύρω χώρου για ορισμένο αριθμό ετών, και στη συνέχεια το οικοδόμημα περιέρχεται στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου.

Στην περίπτωση όμως αυτή, δεν πρόκειται για απόσβεση με τη συνηθισμένη έννοια, αλλά για συσχέτιση της δαπάνης ανεγέρσεως της οικοδομής με το αναμενόμενο από αυτήν εισόδημα. Η χρονική κλιμάκωση της δαπάνης, εξαρτώμενη από τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε περιπτώσεως, δεν συνδέεται με την απώλεια χρησιμότητας της οικοδομής. Πάντως και στην προκειμένη περίπτωση η απόσβεση αποβλέπει στην αποκατάσταση της αγοραστικής δυνάμεως από εκείνον που πραγματοποίησε τη σχετική δαπάνη επενδύσεως.

Οι σχετικές με την εισφορά χρήσεως πράγματος λογιστικές εγγραφές είναι:

a) Αν η παρακολούθηση γίνεται με λογαριασμούς τάξεως:

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| Δικαίωμα χρήσεως πράγματος X  | α |
| Εταίρος Α, κύριος πράγματος X |   |
| εισφερθέντος κατά χρήση       | α |

b) Αν χρησιμοποιηθούν λογαριασμοί ουσίας:

|   |   |
|---|---|
| Εταίροι, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου          | α |
| Εταίρος Α, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου        |   |
| Εταιρικό Κεφάλαιο                           | α |
| Κεφαλαιακή μερίδα Α                         |   |
| Δικαίωμα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων | α |
| Εταίροι, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου          | α |
| Εταίρος Α, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου        |   |

### 3.2.4.2 Εισφορά προσωπικής εργασίας

Στις προσωπικές εταιρίες είναι δυνατό κάποιος εταίρος να μετέχει προσφέροντας στην εταιρία την προσωπική του εργασία ή ειδικές γνώσεις με τις οποίες αξιοποιούνται ενδεχομένως τα υλικά παραγωγικά μέσα που διαθέτουν οι άλλοι εταίροι.

Σε αυτή την περίπτωση η αξία της προσφερόμενης εργασίας μπορεί να προσδιορισθεί, τις πιο πολλές φορές, συγκριτικά με το μισθό ή γενικότερα την αμοιβή που έχει στις συναλλαγές η προσφορά ανάλογης εργασίας με σχέση εξαρτήσεως. Οπωσδήποτε όμως δεν είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι από την κεφαλαιοποίηση της προσόδου της εργασίας αυτής, σε περίπτωση υπάρξεως αγοράς τέτοιας μορφής εργασίας, μπορεί να υπολογισθεί η αξία της εισφοράς και επομένως το ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο. Τούτο επειδή (Νεγκάκης, 2010):

- a) Κατά το νόμο, εκείνος που εισφέρει προσωπική εργασία δεν νομιμοποιείται να συμμετέχει στο κεφάλαιο,
- b) Αν η αξία της προσωπικής εργασίας αποτελούσε στοιχείο του πάγιου ενεργητικού και του Ε.Κ., θα έπρεπε να υπόκειται σε απόσβεση, από την Ο.Ε., αλλά προϋποθέσεις αποσβέσεως δεν υπάρχουν,
- c) Ο εταίρος που προσφέρει την εργασία του αποβλέπει στην απόληψη κερδών, οπότε οι περιουσιακές του σχέσεις με τους άλλους εταίρους έχουν το στοιχείο του επιχειρηματικού κινδύνου και όχι το στοιχείο της παροχής εξαρτημένης εργασίας.

Λογιστικώς η παροχή προσωπικής εργασίας εμφανίζεται με λογαριασμούς τάξεως, από τους οποίους ο χρεωστικός υποδηλώνει τη συμμετοχή του εταίρου στην εταιρία και ο πιστωτικός το δικαίωμά του να μετάσχει στο αποτέλεσμα.

Η τυπική ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

|   |   |
|---|---|
| Εισφορά εργασίας εταίρου Γ                  | α |
| Εταίρος Γ, λογαριασμός εισφοράς<br>εργασίας | α |

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. οι λογαριασμοί αυτοί μπορούν να ανοιχθούν υπό τους πρωτοβάθμιους 04 «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί» και 08 «Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί».

Για πρακτικούς σκοπούς, όπως π.χ. για να υπολογισθεί το τέλος χαρτοσήμου επί του Ε.Κ. κατά τη σύσταση της εταιρίας, η εισφερόμενη εργασία αποτιμάται αναλόγως του ποσοστού συμμετοχής στα κέρδη του εταίρου που εισφέρει την εργασία σε σχέση με το ποσοστό συμμετοχής σε αυτά και το ύψος εισφοράς των εταίρων που εισέφεραν αγαθά συγκεκριμένης αξίας.

### **3.2.5 Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου**

Κάθε μεταβολή στο κεφάλαιο της Ο.Ε. προϋποθέτει τροποποίηση του καταστατικού της και τήρηση των προβλεπόμενων διατυπώσεων δημοσιότητας.

Ειδικότερα, η αύξηση του Ε.Κ. της Ο.Ε. διενεργείται συνήθως με έναν από τους ακόλουθους τρόπους (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012):

- a) Με νέα εισφορά των εταίρων.
- b) Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ή κερδών προηγούμενων χρήσεων που δεν είχαν διανεμηθεί,
- c) Με κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων που προέρχονται από οποιαδήποτε αιτία (π.χ. δωρεές, αναπροσαρμογές ισολογισμού),
- d) Με την είσοδο νέων εταίρων, καθώς και με απορρόφηση άλλης εταιρίας.
- e) Με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους.

Από τις παραπάνω περιπτώσεις, οι τρεις πρώτες πραγματοποιούνται χωρίς μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, ενώ οι δύο τελευταίες συνεπάγονται την είσοδο των νέων εταίρων.

Λογιστικώς η αντιμετώπιση δεν διαφέρει από αυτή που γίνεται κατά τη σύσταση της εταιρίας. Θα προηγηθεί η εγγραφή αναλήψεως των νέων εισφορών, πανομοιότυπη σε όλες τις περιπτώσεις εκτός από τη γ, στην οποία δεν γίνεται:

---

33.03 Εταίροι, λ/(πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

40.06 Εταιρικό κεφάλαιο

---

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

33.03 Εταίροι, λ/(πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

---

Ο προσδιορισμός «πρόσθετες» εισφορές τίθεται στον τίτλο του λογαριασμού όταν πρόκειται για νέες εισφορές που αναλαμβάνονται από τους παλαιούς εταίρους.

Οι εγγραφές καταβολής των αναληφθεισών εισφορών διαφέρουν κατά περίπτωση:

a) Νέες εισφορές εταίρων:

---

38.00 Ταμείο (ή XX.XX λογαριασμοί των εις είδος εισφερόμενων στοιχείων)

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

---

b) Κεφαλαιοποίηση κερδών προηγούμενων χρήσεων ή αποθεματικών:

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο ή

41 .XX (Κατάλληλοι λογαριασμοί αποθεματικών)

33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο

Η εγγραφή αυτή προϋποθέτει ότι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη με τις ίδιες αναλογίες με τις οποίες μετέχουν και στο Ε.Κ.

Είναι όμως δυνατό, στο καταστατικό να προβλέπονται ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη διαφορετικά από εκείνα των κεφαλαιακών εισφορών. Τότε, επειδή τα αποθεματικά, ως προερχόμενα από τα κέρδη, ανήκουν στους εταίρους κατά το λόγο συμμετοχής στα κέρδη, θα χρειασθούν κάποιες προσαρμογές προκειμένου να διατηρηθεί αναλλοίωτη η αναλογία της κεφαλαιακής συμμετοχής των εταίρων. Λογιστικώς η τακτοποίηση μπορεί να γίνει με τη μεσολάβηση των ατομικών λογαριασμών των εταίρων. Οι διαφορές που προκύπτουν τακτοποιούνται ταμειακώς.

### ***3.2.5.1 Κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων***

Η περίπτωση αυτή είναι σπανιότατη στην πράξη. Εκτός από την όχι συνηθισμένη περίπτωση της δωρεάς προς την Ο.Ε., θα μπορούσε να περιλάβει και την κεφαλαιοποίηση του ποσού που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας του πάγιου ενεργητικού προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διαφοροποιήσεις που επήλθαν λόγω του πληθωρισμού. Οι προσαρμογές αυτές πραγματοποιούνται με νομοθετική ρύθμιση και στη χώρα μας δεν εφαρμόστηκαν στις προσωπικές εταιρίες. Πάντως τούτο ανήκει στη διακριτική ευχέρεια του

νομοθέτη και τίποτε δεν αποκλείει να ισχύσουν στο μέλλον ανάλογες διατάξεις και ως προς τις προσωπικές εταιρίες.

Επειδή με τις παραπάνω περιπτώσεις αυξήσεως κεφαλαίου οι εταίροι δεν αναλαμβάνουν υποχρέωση καταβολής εισφοράς, η γνωστή πρώτη εγγραφή αναλήψεως υποχρεώσεως παραλείπεται. Έτσι, σε περίπτωση δωρεάς θα χρεωθεί ο λογαριασμός που θα δεχθεί την αξία του δωρούμενου στοιχείου με πίστωση του Ε.Κ.

Στην περίπτωση αναπροσαρμογής του πάγιου ενεργητικού, θα χρεωθούν με τις διαφορές αξίας τα πάγια στοιχεία με πίστωση του λογαριασμού «Διαφορές προσαρμογής πάγιων στοιχείων» και στη συνέχεια θα χρεωθεί ο λογαριασμός διαφορών προσαρμογής με πίστωση των λογαριασμών αποσβεσμένων παγίων για την προσαρμογή των αποσβέσεων τους. Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές προσαρμογής πάγιων στοιχείων» μεταφέρεται στο Εταιρικό Κεφάλαιο. Την όλη διαδικασία θα εξετάσουμε λεπτομερέστερα στο κεφάλαιο περί Α.Ε., στις οποίες η περίπτωση αυτή είναι συνηθισμένη.

Ένα θέμα που ανακύπτει στις προσωπικές εταιρίες είναι με ποια αναλογία πρέπει να κατανέμεται η διαφορά προσαρμογής του πάγιου ενεργητικού όταν οι αναλογίες συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο και στα κέρδη διαφέρουν. Έχουμε τη γνώμη ότι επειδή με την αναπροσαρμογή ουσιαστικά δεν επέρχεται πλουτισμός της επιχειρήσεως αλλά μόνο γίνεται λογιστικώς τιμαριθμική προσαρμογή του Εταιρικού Κεφαλαίου, η διαφορά αυτή δεν αποτελεί αποτέλεσμα αλλά διορθωτικό ποσό του Κεφαλαίου. Συνεπώς η κατανομή της πρέπει να γίνεται κατά το λόγο της συμμετοχής των εταίρων στο Κεφάλαιο.

Αντίθετα, σε περίπτωση δωρεάς έχουμε πραγματικό πλουτισμό και θα πρέπει στην αξία του δωρούμενου περιουσιακού στοιχείου οι εταίροι να μετέχουν κατά το λόγο της συμμετοχής των στα κέρδη (Νεγκάκης, 2010).

### **3.2.5.2 Είσοδος νέων εταίρων και απορρόφηση άλλης εταιρίας**

Κατά την είσοδο νέων εταίρων οι εγγραφές είναι κατά βάση πανομοιότυπες με τις εγγραφές συστάσεως. Έτσι, μετά την εγγραφή αναλήψεως της κεφαλαιακής εισφοράς και τη μεταφορά στο οφειλόμενο κεφάλαιο, θα έχουμε:

---

|   |   |
|---|---|
| 38.00 Ταμείο (ή λογαριασμοί των εις είδος εισφερόμενων στοιχείων) | α |
|---|---|

---

Η παραπάνω αντιμετώπιση προϋποθέτει ότι οι νέοι εταίροι γίνονται δεκτοί καταβάλλοντος ποσό ίσο με τις συμφωνηθείσες εταιρικές εισφορές των. Είναι όμως δυνατό οι παλαιοί εταίροι να ζητήσουν από τους νεοεισερχόμενους να αναγνωρισθεί υπέρ των ήδη εταίρων υπεραξία (φήμη και πελατεία), πράγμα που δικαιολογείται από το γεγονός ότι η εταιρία ευημερεί χάρη στη δική των προσπάθεια και συμβολή. Σ' αυτή την περίπτωση οι νέοι εταίροι θα μετέχουν στο κεφάλαιο κατά ποσοστό μικρότερο της εταιρικής εισφοράς των.

Επίσης δεν αποκλείεται και η αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία οι νέοι εταίροι ζητούν να αναγνωρισθεί υπέρ αυτών η φήμη και πελατεία (υπεραξία εισφοράς των) και αυτό γίνεται όταν η Ο.Ε. αντιμετωπίζει προβληματικές καταστάσεις για την θεραπεία των οποίων καταφεύγει σε αύξηση του κεφαλαίου της, ή όταν προσδοκάται ότι η είσοδος του νέου εταίρου θα συμβάλει, για κάποιο λόγο, στην αισθητή αύξηση των εργασιών και της αποδοτικότητας της εταιρίας (Πατατούκας & Μπατσίνας, 2012).

### **3.2.5.3 Κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων**

Είναι δυνατό να κεφαλαιοποιούνται υποχρεώσεις της Ο.Ε. είτε προς παλαιούς εταίρους είτε προς εξωτερικούς πιστωτές της εταιρίας, οπότε οι τελευταίοι καθίστανται νέοι εταίροι.

Μετά την εγγραφή για την ανάληψη της εισφοράς καθώς και της μεταφοράς στο οφειλόμενο κεφάλαιο, οι οποίες θα γίνουν κατά τα γνωστά, η καταβολή της εισφοράς θα πραγματοποιηθεί με μεταφορά της κεφαλαιοποιούμενης υποχρεώσεως στο λογαριασμό της αναληφθείσας εισφοράς, π.χ. (Πατατούκας & Μπατσίνας, 2012):

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.XX Προμηθευτής Α.Β.

33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο

33.04.XX Οφειλόμενο κεφάλαιο Εταίρου Α.Β.

### **3.2.6 Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου**

Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται συνήθως (Πατατούκας & Μπατσίνας, 2012):

- a) Σε περίπτωση επιστροφής στους εταίρους τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου, επειδή διαπιστώθηκε ότι τούτο είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με την οικονομική δραστηριότητα της Ο.Ε.
- b) Για κάλυψη ζημιών που πραγματοποιήθηκαν από τις εργασίες της εταιρίας.
- c) Σε περιπτώσεις οικειοθελούς αποχώρησης εταίρου.

### **3.2.6.1 Επιστροφή τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου**

Κατά την επιστροφή τμήματος του Ε.Κ. το συνολικό επιστρεφόμενο ποσό θα μεριστεί κατά το λόγο των κεφαλαιακών συμμετοχών, ώστε να μην υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012).

### **3.2.6.2 Κάλυψη ζημιών**

Όταν η μείωση του κεφαλαίου αποβλέπει στην κάλυψη ζημιών, αν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο και στα αποτελέσματα συμπίπτουν, αρκεί να χρεωθεί το Ε.Κ. με πίστωση του λογαριασμού στον οποίο εμφανίζονται οι προς κάλυψη ζημίες (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012).

### **3.2.6.3 Αποχώρηση εταίρου**

Κατά την αποχώρηση εταίρου, ο αποχωρών δεν θα αναλάβει μόνο την εταιρική του μερίδα αλλά και το τμήμα της υπεραξίας (φήμης και πελατείας) στη δημιουργία του οποίου έχει συντελέσει. Δεδομένου ότι η υπεραξία που δεν αγοράστηκε αλλά δημιουργήθηκε από την ίδια την επιχείρηση δεν εμφανίζεται λογιστικώς, θα πρέπει να συνταχθεί ο ισολογισμός της Ο.Ε. κατά την ημέρα αποχώρησης του εταίρου, στον οποίο, εκτός από το ότι θα εμφανίζεται η κατά την εκτίμηση των εταίρων υπεραξία, τα περιουσιακά στοιχεία δεν θα αποτιμηθούν σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, αλλά στην τρέχουσα αξία τους, ώστε να προκύψει η πραγματική καθαρή θέση της Ο.Ε. Ακόμα, αν η αποχώρηση του εταίρου γίνει στο μέσο της χρήσεως, θα πρέπει να υπολογισθούν τα αποτελέσματα από την αρχή της χρήσεως μέχρι την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού. Ο εταίρος που αποχωρεί λαμβάνει (Πατατούκας & Μπατσινίλας, 2012):

- την αρχική κεφαλαιακή του συμμετοχή,

- τμήμα της συνολικής αυξήσεως της καθαρής θέσεως, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και τα κέρδη της τρέχουσας χρήσεως μέχρι την ημερομηνία αποχωρήσεως, υπολογιζόμενα με το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη. Αν υπάρχει μείωση της καθαρής θέσεως ή αν το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσεως είναι ζημία, τότε από την αρχική κεφαλαιακή του συμμετοχή αφαιρείται η συμμετοχή του στις ζημίες υπολογιζόμενη με το ποσοστό με το οποίο μετέχει σε αυτές.

Στην πράξη συνήθως, για φορολογικούς λόγους, η αποτίμηση της περιουσίας της Ο.Ε. γίνεται εξωλογιστικά και δεν αναπροσαρμόζονται με λογιστικές εγγραφές οι εμφανιζόμενες στα βιβλία αξίες των περιουσιακών στοιχείων. Λογιστική εγγραφή γίνεται μόνο για την επιστροφή της κεφαλαιακής μερίδας του αποχωρούντος εταίρου, και όλες οι άλλες διαφορές διακανονίζονται ιδιαίτέρως μεταξύ των εταίρων.

### **3.2.7 Διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος στις Ο.Ε.**

Το καταστατικό της Ο.Ε. πρέπει να καθορίζει και τον τρόπο με τον οποίο οι εταίροι μετέχουν στο αποτέλεσμα. Σε περίπτωση που τέτοιος καθορισμός δεν γίνεται, η συμμετοχή πραγματοποιείται κατά ίσα μερίδια λόγω του υπάρχοντος προσωπικού στοιχείου στις σχέσεις των εταίρων.

Η συμμετοχή στο αποτέλεσμα, όταν καθορίζεται από το καταστατικό, δεν είναι απαραίτητο να ακολουθεί τα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο. Και τούτο επειδή ενδέχεται να υπάρχουν εταίροι των οποίων η ουσιαστική προσφορά στην Ο.Ε. είναι άλλη από την κεφαλαιακή των συμμετοχή, π.χ. ειδικές γνώσεις ή προσωπική εργασία, και για το λόγο αυτό να μην είναι δίκαιο να γίνει η κατανομή του αποτελέσματος κατά το λόγο της κεφαλαιακής των συμμετοχής. Σημειώνουμε πάντως ότι κάθε διαφοροποίηση του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα έναντι της συμμετοχής στο Ε.Κ. σημαίνει ότι υπάρχει ειδικός λόγος για τη διαφοροποίηση αυτή.

Είναι επίσης δυνατό να συμφωνηθούν διαφορετικά ποσοστά για τη συμμετοχή στα κέρδη και για τη συμμετοχή στις ζημίες. Αποκλεισμός όμως εταίρου από τη συμμετοχή στα κέρδη ή στις ζημίες απαγορεύεται, με μόνη εξαίρεση την περίπτωση εταίρου ο οποίος εισφέρει μόνο προσωπική εργασία, υπέρ του οποίου μπορεί να τεθεί ρήτρα για μη συμμετοχή του στις ζημίες (Πομόνης, 2010).



### 3.2.8 Τρόποι καθορισμού συμμετοχής στο αποτέλεσμα

Η συμμετοχή στο αποτέλεσμα μπορεί να γίνει είτε με τον καθορισμό ενός ειδικού ποσοστού είτε βάσει του ποσοστού συμμετοχής στο Ε.Κ. (Πομόνης, 2010).

- a) Καθορισμός βάσει ειδικού ποσοστού. Στην περίπτωση αυτή ορίζεται συγκεκριμένα το ποσοστό συμμετοχής κάθε εταίρου στα κέρδη ή στις ζημίες<sup>16</sup>.
- b) Καθορισμός βάσει του ποσοστού συμμετοχής στο Ε.Κ. Στην περίπτωση αυτή η συμμετοχή γίνεται κατά τα ίδια ποσοστά ή κατά τις ίδιες αναλογίες με τα ποσοστά ή τις αναλογίες των εισφορών που απαρτίζουν το Ε.Κ. Αν π.χ. το κεφάλαιο μιας Ο.Ε. που ανέρχεται σε € 1.000.000, έχει εισφερθεί κατά € 600.000 από τον Α (ποσοστό 60%) και €400.000 από τον Β (ποσοστό 40%), η συμμετοχή στα αποτελέσματα θα είναι αντίστοιχα 60% και 40%. Ή αν σε συνολικό κεφάλαιο Ο.Ε. €600.000 μετέχουν ο Α με εισφορά €400.000 (2/3) και ο Β με εισφορά €200.000 (1/3), η συμμετοχή θα είναι, αντίστοιχα, 2/3 και 1/3.

Εξάλλου είναι σκόπιμο να συμφωνούνται οι όροι απολήψεων των εταίρων και να διατυπώνεται σαφώς στο καταστατικό αν ο υπολογισμός συμμετοχής στα κέρδη βασίζεται επί της συμμετοχής στο Ε. Κ. όπως τούτο προκύπτει από το σχετικό λογαριασμό ή το καταστατικό, ή αν βασίζεται στο κεφάλαιο που πραγματικά διέθεσε κάθε εταίρος κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Είναι πιθανό, π.χ. ο εταίρος Α να μην αποσύρει τα κέρδη του, ενώ ο εταίρος Β να έχει κάνει απολήψεις. Έτσι, ο υπολογισμός διανομής κερδών είναι δυνατό να συμφωνηθεί ότι θα βασίζεται είτε στο τυπικό κεφάλαιο που διέθεσε κάθε εταίρος, είτε στο ουσιαστικά δεσμευμένο κεφάλαιο του. Βέβαια, στη δεύτερη περίπτωση θα υπολογίζεται ο σταθμικός μέσος όρος του δεσμευσθέντος κεφαλαίου- η στάθμιση θα γίνεται βάσει του χρόνου, με τον καθορισμό χρονοποσών.

Συνέπεια του τρόπου αυτού είναι ότι η συμμετοχή στο αποτέλεσμα ενδεχομένως δεν εμφανίζει σταθερότητα, αλλά μεταβάλλεται:

---

<sup>16</sup> Π.χ. ο εταίρος Α συμμετέχει στο αποτέλεσμα κατά 30% και ο εταίρος Β κατά 70%, ή ο Α συμμετέχει κατά 40% στα κέρδη και 25% στις ζημίες ενώ ο Β κατά 60% και 75% αντίστοιχα.

- ανάλογα με τη συμμετοχή κάθε εταίρου στη δημιουργία του συνολικού ιδίου κεφαλαίου, και
- ανάλογα με το χρόνο που το κεφάλαιο κάθε εταίρου παραμένει στην εταιρία.

Παρατίθενται στη συνέχεια περιπτώσεις που προκύπτουν από τον καθορισμό του ποσοστού συμμετοχής στο συνολικό ίδιο κεφάλαιο της Ο.Ε. ως βάσεως διανομής κερδών. Υποθέτεται ότι:

- Ο εταίρος Α πραγματοποίησε απολήψεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ενώ δεν απέσυρε τα κέρδη του της προηγούμενης χρήσεως, τα οποία υποθέτουμε ότι ήταν ίσα προς το 1/3 των απολήψεων.
- Στο τέλος αυτής της χρήσεως η Ο.Ε. πραγματοποίησε ζημίες.
- Ο Β είχε αποσύρει τα κέρδη που αναλογούσαν σε αυτόν κατά την προηγούμενη χρήση, ενώ δεν πραγματοποίησε απολήψεις κατά την τρέχουσα χρήση.

Το ερώτημα είναι: αν ο υπολογισμός συμμετοχής στα κέρδη στηρίζεται στη διαμόρφωση του κεφαλαίου που είναι πραγματικά δεσμευμένο στη Ο.Ε., ποια αξία κεφαλαίου θα ληφθεί ως βάση υπολογισμού; Αυτή που προκύπτει από τις λογιστικές ενδείξεις κατά την έναρξη, κατά τη διάρκεια ή στο τέλος της τρέχουσας χρήσεως;

Είναι δυνατό να ορισθεί ως βάση υπολογισμού συμμετοχής στα κέρδη η συμμετοχή στο ίδιο κεφάλαιο της Ο.Ε. βάσει λογιστικών ενδείξεων στην αρχή της χρήσεως ή ο μέσος όρος του πραγματικά διατεθέντος από τους εταίρους κεφαλαίου. Πρέπει να σημειώσουμε ότι είναι δυνατό να έχει συμφωνηθεί και απαγόρευση απολήψεων πέρα από ένα ποσό ή από κάποιο ποσοστό που υπολογίζεται επί των κερδών ή κατ' άλλο τρόπο. Η τελευταία αυτή απαγόρευση, κατόπιν συμφωνίας, αποβλέπει στο να αποκλεισθεί περίπτωση καταδολιεύσεων, επειδή με την πολιτική απολήψεων μπορεί ένας εταίρος να αποσύρει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μεγάλο τμήμα από την πραγματική του εισφορά. Αν η συμμετοχή στο αποτέλεσμα προσδιορίζεται με βάση τη συμμετοχή στο κεφάλαιο της Ο.Ε., η συμμετοχή αυτή στο κεφάλαιο θα ήταν πιο ορθό να καθορίζεται με χρονοποσά, ώστε να προκύπτει η πραγματική συμμετοχή κάθε εταίρου.

### **3.2.9 Ο σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε.**

Ο σχηματισμός αποθεματικών στις προσωπικές εταιρίες, χωρίς να επιβάλλεται από το νόμο όπως στις Ε.Π.Ε. και τις Α.Ε., εντούτοις δεν αποκλείεται. Αντίθετα μάλιστα, στα πλαίσια της ελληνικής νομοθεσίας υπήρξε η δυνατότητα και οι προσωπικές εταιρίες να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά βάσει των διατάξεων ειδικών αναπτυξιακών νόμων.

Υπάρχει, όμως, η άποψη ότι στις προσωπικές εταιρίες γενικά δεν έχει νόημα η δημιουργία αποθεματικών, όχι μόνο επειδή η παρακράτηση κερδών για το σχηματισμό τους μπορεί να προκαλέσει σοβαρές συγκρούσεις συμφερόντων μεταξύ των εταίρων, αλλά ακόμα επειδή το απεριόριστο της ευθύνης των εταίρων αποδυναμώνει τους λόγους για τους οποίους ο σχηματισμός αποθεματικών στους άλλους τύπους εταιριών κρίνεται απαραίτητος.

Παρά την αντίληψη αυτή, έχουμε τη γνώμη ότι ο σχηματισμός αποθεματικών είναι χρήσιμος και στις προσωπικές εταιρίες, επειδή ένα μη διανεμόμενο κέρδος ισχυροποιεί την εταιρία και οπωσδήποτε αποτελεί μια αυξημένη εγγύηση απέναντι στους τρίτους, σε σχέση με ένα διανεμόμενο, έστω και αν υπάρχει η απεριόριστη ευθύνη.

Για να αποφευχθούν όμως τα κάποια μειονεκτήματα που προκύπτουν από τον προσωπικό χαρακτήρα της Ο.Ε. (Πομόνης, 2010):

1. Οι προϋποθέσεις και ο τρόπος σχηματισμού των αποθεματικών είναι πικαλό να ρυθμίζονται λεπτομερώς από το καταστατικό,
2. Στην περίπτωση που υπάρχει συμμετοχή στα κέρδη με ποσοστό διαφορετικό από τη συμμετοχή στο κεφάλαιο, οι εταίροι μετέχουν στο αποθεματικό κατά την αναλογία συμμετοχής των στα κέρδη, επομένως κατά τη λύση της εταιρίας ή σε ενδεχόμενη διανομή των αποθεματικών, η διανομή των θα πραγματοποιηθεί με βάση αυτή την αναλογία.

### **3.2.10 Η φορολογία των κερδών της Ο.Ε.**

Κατά το πρόσφατο σχετικώς παρελθόν, στις προσωπικές εταιρίες υποκείμενο του φόρου εισοδήματος δεν ήταν το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, αλλά τα φυσικά πρόσωπα των εταίρων, τα οποία φορολογούνται μέσω των ατομικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των για ολόκληρο το κέρδος που αναλογούσε στον καθένα τους.

Ο νόμος όμως προβλέπει ότι ειδικά για τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε. το φορολογητέο στο όνομα του νομικού προσώπου εισόδημα προκύπτει αφού από το συνολικό εισόδημα (κέρδος) αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους. Οι εταίροι αυτοί είναι εκείνοι που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία.

Αν υπάρχουν περισσότεροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής, η εταιρία δηλώνει, με την αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της, τα ονόματα των τριών ομορρύθμων εταίρων που δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή. Για τη φορολογία της αμοιβής αυτής ευθύνονται ατομικώς οι εταίροι που την έλαβαν. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι η επιχειρηματική αυτή αμοιβή αποτελεί έννοια φορολογική και δεν έχει καμιά σχέση με την πραγματική συμβολή των εταίρων που τη λαμβάνουν στις εταιρικές υποθέσεις.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής στο Ε.Κ. κάθε δικαιούχου εταίρου, στο 50% των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας τα οποία υπόκεινται σε φορολογία και δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος της εταιρίας. Αν η δήλωση αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εταιρία δεν δικαιούται να μειώσει τα κέρδη της κατά το ποσό των επιχειρηματικών αμοιβών, και ολόκληρο το δηλούμενο εισόδημα φορολογείται στο όνομα της εταιρίας με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή. Επίσης δεν αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στα κέρδη που προκύπτουν, πέρα των αρχικών, έπειτα από έλεγχο της φορολογικής αρχής.

Άτομο το οποίο συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος σε περισσότερες εταιρίες, δικαιούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή μόνο από μία εταιρία, με ελεύθερη επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας, ισχύει για τη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και δεν ανακαλείται.

Σε περίπτωση εταιρίας με περισσότερους από τρεις εταίρους, εφόσον κάποιος από εκείνους που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία στην οποία μετέχει, δικαιούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή ο άμεσος επόμενος σε ποσοστό συμμετοχής από τους υπόλοιπους εταίρους.

Τόσο η επιχειρηματική αμοιβή όσο και το ποσό κερδών που φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας, δεν υπολογίζονται επάνω στα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως», αλλά θα πρέπει να προηγηθεί η φορολογική αναμόρφωση των (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

Η φορολογική αναμόρφωση αποτελεί εξωλογιστική ενέργεια κατά την οποία το σύνολο των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008):

1. προσαυξάνεται κατά τις λογιστικές διαφορές, π.χ. δαπάνες που λογιστικώς είχαν έλθει σε χρέωση των αποτελεσμάτων αλλά σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους δεν διαμορφώνουν το φορολογητέο εισόδημα, όπως αποσβέσεις πέρα από τους προβλεπόμενους συντελεστές, φορολογικά πρόστιμα κ.λπ.
2. μειώνεται κατά τα έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο με τον οποίο εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση, τέτοια έσοδα είναι π.χ. οι τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου (απαλλάσσονται) ή οι τόκοι τραπεζικών καταθέσεων (φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

### **3.2.11 Λογιστικές εγγραφές διανομής αποτελεσμάτων**

Το διανεμόμενο στους εταίρους ποσό κερδών είναι εκείνο που απομένει αν από τα λογιστικά κέρδη αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στην Ο.Ε. Λογιστικώς χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 «Κέρδη προς διάθεση», με πίστωση των δοσοληπτικών λογαριασμών των εταίρων. Στη χρέωση των δοσοληπτικών λογαριασμών θα μεταφερθούν και τα υπόλοιπα των λογαριασμών ατομικών απολήψεων, οι οποίες αποτελούν, όπως έχει ήδη λεχθεί, προκαταβολές έναντι των κερδών της χρήσεως.

Οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταίρων τακτοποιούνται ταμειακάς.

Η διανομή του ποσού το οποίο προκύπτει ως κέρδος για διανομή, με άμεση εφαρμογή πάνω σ' αυτό των ποσοστών με τα οποία οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη, είναι σωστή μόνο εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις (Σακκέλης, 2011):

1. οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη με τα ίδια ποσοστά με τα οποία μετέχουν και στο κεφάλαιο, και
2. όλοι οι εταίροι παίρνουν επιχειρηματική αμοιβή.

### **3.2.12 Λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε.**

Η Ο.Ε. λύεται για διάφορους λόγους, οι οποίοι είναι δυνατό να οφείλονται (Σακκέλης, 2011):

- στην ίδια την εταιρική σύμβαση, όπως π.χ. όταν ολοκληρώθηκε η πραγματοποίηση του σκοπού της εταιρίας ή όταν συμπληρώθηκε, χωρίς να παραταθεί, ο χρόνος για τον οποίο είχε συσταθεί,
- στη μεταβολή των συνθηκών συνεργασίας μεταξύ των εταίρων, όπως π.χ. αποχώρηση εταίρου λόγω διαφωνίας ή καταγγελία της εταιρικής συμβάσεως για σπουδαίο λόγο,
- στη μεταβολή της νομικής ή φυσικής καταστάσεως των εταίρων ή της νομικής καταστάσεως της εταιρίας, όπως π.χ. θάνατος ή δικαστική απαγόρευση εταίρου, κήρυξη της εταιρίας σε πτώχευση.

Η λύση της εταιρίας αποτελεί ένα στιγμιαίο γεγονός το οποίο επιφέρει διακοπή των ενεργειών που αποβλέπουν στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού. Η εταιρία όμως δεν αποβάλλει τη νομική της προσωπικότητα και εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθαρίσεως, κατά το οποίο:

- ❖ Επιστρέφονται τα πράγματα που είχαν εισφερθεί στην εταιρία κατά χρήση.
- ❖ Ικανοποιούνται οι κάθε είδους υποχρεώσεις προς τρίτους. Προηγούνται οι υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, το Ι.Κ.Α., τους εργαζόμενους και έπονται οι υποχρεώσεις προς τους δανειστές. Οι εμπραγμάτως ασφαλισμένοι έχουν προτεραιότητα, ακολουθούν οι υπόλοιποι τρίτοι ενώ τελευταίοι ικανοποιούνται οι εταίροι για τυχόν απαιτήσεις των από την εταιρία.
- ❖ Ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας. Το προϊόν από την εκποίηση πραγμάτων επί των οποίων υφίστανται βάρη χρησιμοποιείται κατά προτεραιότητα για την ικανοποίηση των δανειστών υπέρ των οποίων υφίστανται οι εμπράγματα εξασφαλίσεις.
- ❖ Επιστρέφεται στους εταίρους η κεφαλαιακή εισφορά των. Εισφορές σε είδος, εκτός από αντίθετη συμφωνία, δεν αποδίδονται αυτούσιες, αλλά καταβάλλεται η αξία που είχαν κατά το χρόνο που εισφέρθηκαν. Εισφορά προσωπικής εργασίας δεν αποτελεί αντικείμενο επιστροφής ούτε δημιουργεί απαίτηση αποζημιώσεως του εταίρου.
- ❖ Διανέμεται μεταξύ των εταίρων το ενδεχόμενο πλεόνασμα της εκκαθαρίσεως. Η διανομή γίνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για τη συμμετοχή τους στα κέρδη της εταιρίας. Αν στον ισολογισμό εμφανίζονται κέρδη παλιότερων χρήσεων ή ζημίες που δεν έχουν

καλυφθεί, κατανέμονται σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη ή στις ζημίες, αντίστοιχα, και μεταφέρονται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων.

Στο στάδιο της εκκαθάρισεως η εταιρία διατηρεί την επωνυμία της ακολουθούμενη από τις λέξεις «υπό εκκαθάριση». Η εξουσία των διαχειριστών παύει και αναλαμβάνουν οι εκκαθαριστές, που δεν είναι απαραίτητο να έχουν την ιδιότητα του εταίρου. Το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που θα αναλάβουν καθήκοντα εκκαθαριστών είναι δυνατό να ορίζονται από το καταστατικό της εταιρίας. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει σχετικώς, ως εκκαθαριστές θεωρούνται όλοι οι εταίροι ενεργούντες από κοινού, μπορούν όμως με ομόφωνη απόφαση να ορίσουν άλλους. Σε περίπτωση διαφωνίας, τους εκκαθαριστές ορίζει το δικαστήριο.

Αν, κατά τη λύση της εταιρίας ή κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισεως, διαπιστωθεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν για την ικανοποίηση των δανειστών της, οι διαχειριστές ή οι εκκαθαριστές, κατά περίπτωση, πρέπει να ζητήσουν την κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτωχεύσεως. Την εκκαθάριση αναλαμβάνει τότε ο διοριζόμενος από το πρωτοδικείο σύνδικος της πτωχεύσεως, κατά τα καθοριζόμενα από το Πτωχευτικό Δίκαιο. Η πτώχευση Ο.Ε. συνεπάγεται και την πτώχευση των εταίρων της ατομικώς.

Η εκκαθάριση, όπως είναι φυσικό, διαρκεί επί ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι αναγόμενες στον κύκλο της προηγούμενης οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας ενέργειες διακόπτονται, εκτός αν η κάποια συνέχισή τους εξυπηρετεί τους σκοπούς της εκκαθάρισεως: π.χ. κατά το στάδιο εκκαθάρισεως μιας μεταποιητικής εταιρίας είναι δυνατό να γίνει κατεργασία υφισταμένων πρώτων υλών και να πωληθούν τα προϊόντα που θα παραχθούν, αν αυτό θα απέδιδε περισσότερο από ό, τι η εκποίηση αυτούσιων των πρώτων υλών.

Με την αποπεράτωση της εκκαθάρισεως παύει να υφίσταται το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Η ευθύνη όμως των εταίρων έναντι των τρίτων εξακολουθεί να υπάρχει (Σακκέλης, 2011).

### **3.2.13 Λογιστική διαδικασία της εκκαθάρισεως**

Οι λογιστικές ενέργειες, από την έναρξη της εκκαθάρισεως μέχρι την οριστική λύση της Ο.Ε., ακολουθούν τα εξής στάδια (Λιάπης, 2009):

- a) Συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο παύσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας της Ο.Ε. Ο ισολογισμός αυτός είναι κανονικός ισολογισμός τέλους χρήσεως, αλλά μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των 12 μηνών.
- b) Ακολουθεί η αποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού σε τιμές ρευστοποιήσεώς των, τακτοποιούνται οι λογαριασμοί και γίνονται οι σχετικές εγγραφές προσαρμογής των μεταβαλλόμενων από την αποτίμηση οικονομικών μεγεθών. Τότε αρχίζει η λειτουργία του λογαριασμού «Διαφορές αποτιμήσεως». Η διαδικασία αυτή, παρόλο που είναι χρήσιμη, δεν είναι απαραίτητη,
- c) Ακολουθούν οι πράξεις εκκαθάρισεως. Ρευστοποιείται το Ενεργητικό και εξοφλούνται από τις εισπράξεις αυτές οι πιστωτές. Οι λογαριασμοί που σχηματίζονται στο στάδιο αυτό είναι:
- ❖ «Εξόδα εκκαθάρισεως», στον οποίο καταχωρούνται όλα τα έξοδα που δημιουργούνται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της εκκαθάρισεως και οι αμοιβές των εκκαθαριστών.
  - ❖ «Αποτελέσματα εκκαθάρισεως», στον οποίο καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως και της αξίας ρευστοποιήσεως των λογαριασμών. Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται και το υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές αποτιμήσεως». Τελικά εξισώνεται μεταφερόμενος στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα.
- d) Αν η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερα έτη, τότε στο τέλος κάθε χρήσεως συντάσσεται ισολογισμός. Ο ισολογισμός αυτός ακολουθεί κανόνες που εξυπηρετούν το σκοπό της εκκαθάρισεως, άρα δεν έχει σχέση με τον ετήσιο ισολογισμό εκμεταλλεύσεως. Σημειώνεται ότι, στις υπό εκκαθάριση εταιρίες, οι χρήσεις υπολογίζονται ως πλήρη δωδεκάμηνα διαστήματα που αρχίζουν από την ημερομηνία που η εταιρία έχει τεθεί υπό εκκαθάριση.
- e) Συντάσσεται ο τελικός ισολογισμός τέλους της εκκαθάρισεως βάσει του οποίου οι εκκαθαριστές λογοδοτούν στους εταίρους,



f) Τέλος, κλείνουν τα βιβλία της Ο.Ε. αφού μεταφερθεί ο λογαριασμός του Ε.Κ. στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, οπότε προκύπτει αν έχει να παίρνει ή υποχρεώνεται να καταβάλει πρόσθετο ποσό ο κάθε εταίρος.

Ως προς το καθαρά τεχνικό μέρος των λογιστικών διαδικασιών, δύο διδασκαλίες έχουν διατυπωθεί:

- a) Οι λογιστικές εγγραφές της εκκαθαρίσεως διενεργούνται στα ήδη τηρούμενα βιβλία της υπό εκκαθάριση εταιρίας,
- b) Τα βιβλία της υπό εκκαθάριση εταιρίας δέχονται μόνο τις εγγραφές που είναι απαραίτητες για την κατάρτιση του ισολογισμού κατά το χρόνο παύσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας της Ο.Ε. Ακολούθως, τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών μεταβιβάζονται στον εκκαθαριστή. Τα βιβλία της εταιρίας κλείνουν και ο εκκαθαριστής ανοίγει νέα, τα οποία θεωρεί στο όνομα της «Χ, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση».

Στη δεύτερη αυτή περίπτωση η μεταβίβαση των υπολοίπων γίνεται με τη δημιουργία ενός λογαριασμού στο όνομα του εκκαθαριστή, όπου μεταφέρονται όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού με δύο εγγραφές:

|   |   |   |
|---|---|---|
| Εκκαθαριστής                              | Α |   |
| (Λογαριασμοί Ενεργητικού)                 |   | Α |
| Μεταβίβαση υπολοίπων λογ/σμών Ενεργητικού |   |   |
| (Λογαριασμοί Παθητικού)                   | Α |   |
| Εκκαθαριστής                              |   | Α |
| Μεταβίβαση υπολοίπων λογ/σμών Παθητικού   |   |   |

Με τις εγγραφές αυτές, οι λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού εξισώνονται. Αυτόματη είναι και η εξίσωση του λογαριασμού «Εκκαθαριστής», λόγω της ισότητας μεταξύ Ενεργητικού και Παθητικού.

Για το άνοιγμα των νέων βιβλίων που προορίζονται για την εκκαθάριση, θα δημιουργηθεί σε αυτά λογαριασμός στο όνομα της υπό εκκαθάριση εταιρίας και θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

|                                    |   |  |
|------------------------------------|---|--|
| (Διάφοροι Λογαριασμοί Ενεργητικού) | Α |  |
|------------------------------------|---|--|

|  |   |
|--|---|
| X, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση                     | A |
| Ανάληψη ενεργητικών στοιχείων της X, Ο. Ε. |   |
| X, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση                     | A |
| (Διάφοροι Λογαριασμοί Παθητικού)           | A |
| Ανάληψη παθητικών στοιχείων της X, Ο.Ε.    |   |

Σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει (Λιάπης, 2009):

- a) Στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκκαθάρισεως» μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών «Διαφορές αποτιμήσεως» και «Εξοδα Εκκαθάρισεως». Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται και οι τυχόν εμφανιζόμενοι λογαριασμοί «Φήμη και Πελατεία», «Εξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως», καθώς και κάθε άλλος λογαριασμός εξόδου πολυετούς αποσβέσεως, επειδή αποτελούν λογαριασμούς κόστους επενδύσεως που δεν ολοκληρώθηκε η απόσβεσή του.
- b) Ο λογαριασμός ζημιών, αν υπάρχει, συμψηφίζεται με το λογαριασμό αποθεματικών αν η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη είναι ίδια με τη συμμετοχή τους στις ζημίες. Στην αντίθετη περίπτωση, οι ζημίες μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς,
- c) Τα αποθεματικά μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη,
- d) Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Εκκαθάρισεως» μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία κατά περίπτωση,
- e) Οι λογαριασμοί απολήψεων μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς, στους οποίους μεταφέρεται και το υπόλοιπο του λογαριασμού «Εταιρικό Κεφάλαιο» σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων σε αυτό.

Πρέπει ακόμα να τονισθεί ότι, στις προσωπικές εταιρίες, η εκκαθάριση εξυπηρετεί κυρίως τα συμφέροντα των εταίρων, σε αντίθεση προς την εκκαθάριση των κεφαλαιουχικών εταιριών η οποία αποβλέπει στην ικανοποίηση των εταιρικών δανειστών. Τούτο, επειδή το απεριόριστο της ευθύνης για τα εταιρικά χρέη επιτρέπει στους πιστωτές να στραφούν κατά των εταίρων και μετά τη λύση της Ο.Ε..

### **3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (Ε.Ε.)**

#### **3.3.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε.**

Ετερόρρυθμη είναι η εταιρία στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απεριόριστα όπως και στην ομόρρυθμη, και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς ή και μεγαλύτερου αυτής που μπορεί να έχει καθορισθεί στην εταιρική σύμβαση.

Στην Ε.Ε. διακρίνουμε λοιπόν δύο ομάδες εταίρων με διαφορετική έκταση ευθύνης: αυτόν ή αυτούς που υπέχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι) και αυτόν ή αυτούς που η ευθύνη των περιορίζεται ως ένα ρητά καθοριζόμενο ποσό τουλάχιστον ίσο με την κεφαλαιακή εισφορά των (ετερόρρυθμοι εταίροι).

Το περιορισμένο της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων καθιστά δυνατό να εισέρχονται στην εταιρία με την ιδιότητα αυτή άτομα τα οποία θα δίσταζαν να αναλάβουν το βάρος της ευθύνης ομορρύθμου εταίρου. Η μειωμένη όμως ευθύνη των ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται γι' αυτούς και κάποιους περιορισμούς που ορίζει ο νόμος ή προκύπτουν από την ερμηνεία του νόμου (Νεγκάκης, 2010).

Οι περιορισμοί αυτοί είναι κυρίως οι εξής (Νεγκάκης, 2010):

- a) Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομά των στην εταιρική επωνυμία,
- b) Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα που προσιδιάζουν στην προς τα έξω διαχείριση της εταιρίας. Έτσι δεν μπορούν να εκπροσωπήσουν την εταιρία ούτε ως πληρεξούσιοι των εταίρων ή του διαχειριστή και ακόμα δεν μπορούν να δημιουργήσουν δεσμεύσεις, έστω και μεμονωμένων πράξεων, στο όνομα ή για λογαριασμό της εταιρίας,
- c) Δεν μπορούν να εισφέρουν προσωπική εργασία, αλλά η κεφαλαιακή των μερίδα πρέπει να εκφράζει πραγματικά υλική αξία.

Οι περιορισμοί αυτοί αποβλέπουν στην προστασία των καλόπιστων τρίτων, οι οποίοι θα ήταν δυνατό να πλανηθούν εκλαμβάνοντας τον ετερόρρυθμο εταίρο ως ομόρρυθμο και να στηρίζουν τις σχέσεις τους με την εταιρία στη νομιζόμενη, αλλά ουσιαστικά ανύπαρκτη, απεριόριστη ευθύνη του. Γι' αυτό γίνεται δεκτό ότι ενέργειες που έρχονται σε

αντίθεση με τους παραπάνω περιορισμούς δεν είναι άκυρες, αλλά ο ετερόρρυθμος εταίρος υπέχει, ως προς αυτές, ευθύνη ομορhythμου.

Κατά τα λοιπά, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την εταιρική ιδιότητα. Μπορεί, δηλαδή, να μετέχει στην *εσωτερική* διαχείριση της επιχειρήσεως, να παίρνει μέρος, με δικαίωμα ψήφου, στις διασκέψεις των εταίρων, να ελέγχει τους διαχειριστές της εταιρίας κ.λπ. Αντίθετα, υπέχει και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εταιρική σχέση, συμβάλλοντας στην επιτυχία του εταιρικού σκοπού. Σημειώνεται επίσης ότι η πτώχευση Ε.Ε. δεν συμπαρασύρει σε πτώχευση τους ετερόρρυθμους εταίρους.

Γενικά, στην Ε.Ε. ισχύουν, με κάποιες μικρές διαφοροποιήσεις που δικαιολογούνται από την ύπαρξη των ετερόρρυθμων εταίρων, όσα έχουν λεχθεί για την Ο.Ε. Το ίδιο ισχύει και για τη λογιστική της.

### **3.3.2 Λογιστικές ιδιορρυθμίες των Ε.Ε.**

Στη λογιστική των Ε.Ε. ισχύουν κατά βάση όσα έχουν λεχθεί για τη λογιστική των Ο.Ε. Τρία μόνο σημεία χρειάζεται να επισημανθούν (Νεγκάκης, 2010):

- a) Στους τίτλους των λογαριασμών που ανοίγονται στο όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων πρέπει, για λόγους σαφήνειας και για την αποφυγή κάθε αμφιβολίας, να αναγράφεται η ιδιότητά τους αυτή: π.χ. «Κεφαλαιακή μερίδα ετερόρρυθμου εταίρου Α», «Δοσοληπτικός λογαριασμός ετερόρρυθμου εταίρου Β» κ.λπ.
- b) Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος που βαρύνει το νομικό πρόσωπο της Ε.Ε. δεν μπορεί να υπολογισθεί επιχειρηματική αμοιβή σε ετερόρρυθμο εταίρο.
- c) Κατά την κατανομή της ζημίας χρήσεως στους εταίρους, θα πρέπει να προσέξουμε ώστε τα ποσά ζημίας που θα καταλογίζονται στους ετερόρρυθμους εταίρους να μην υπερβαίνουν τα όρια της ευθύνης των.

Ειδικότερα, αν τα αποτελέσματα μιας χρήσεως είναι αρνητικά, θα διακρίνουμε δύο περιπτώσεις (Νεγκάκης, 2010):

1. Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, δεν υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του. Σε αυτή την περίπτωση η ζημία καταλογίζεται σε όλους τους εταίρους με βάση τα προκαθορισμένα ποσοστά, χωρίς να δημιουργείται ιδιαίτερο πρόβλημα.

2. Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του. Τότε στον εταίρο αυτό καταλογίζεται ποσό ζημίας ίσο με το ποσό για το οποίο ευθύνεται. Το υπόλοιπο της ζημίας που δεν καλύπτει ο ετερόρρυθμος εταίρος αναλαμβάνεται από τους ομόρρυθμους κατ' αναλογία της συμμετοχής των στις ζημίες.

### **3.3.3 Η εκκαθάριση των Ε.Ε.**

Σε περίπτωση λύσεως Ε.Ε. θα προκύψουν προβλήματα υπολογισμών αν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα και το όριο ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου υπερακοντίζεται από τη ζημία που του αναλογεί με βάση τη συμμετοχή του στο αποτέλεσμα.

Το θέμα απλουστεύεται αν σκεφθούμε ότι (Στεφάνου, 2010):

1. Θα πρέπει πρώτα να μεταφέρουμε στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων τις κεφαλαιακές μερίδες των.
2. Στη συνέχεια θα πρέπει να πραγματοποιήσουμε την κατανομή των αποτελεσμάτων εκκαθάρισεως σαν να πρόκειται για κατανομή ζημιογόνων αποτελεσμάτων χρήσεως.

## **3.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΩΝ Ή ΑΦΑΝΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

### **3.4.1 Έννοια και χαρακτηριστικά**

Η συμμετοχική ή αφανής εταιρία είναι σύμβαση με την οποία δύο ή περισσότερα πρόσωπα συμβάλλονται για να ενεργήσουν εμπορικές πράξεις τις οποίες συνάπτουν στο όνομά τους, χωρίς ο εταιρικός δεσμός να γίνεται γνωστός στους τρίτους.

Όπως συνάγεται από τον παραπάνω ορισμό, κύριο χαρακτηριστικό της συμμετοχικής εταιρίας είναι η αποφυγή της γνωστοποίησης του εταιρικού δεσμού στους τρίτους, γεγονός στο οποίο οφείλει και την ονομασία «αφανής εταιρία». Η εταιρική σχέση αποτελεί υπόθεση των εταίρων, από τους οποίους ορισμένοι ή και όλοι συναλλάσσονται με το όνομά τους, φαινομενικά για ίδιο καθέναν λογαριασμό. Συνεπώς η συμμετοχική εταιρία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα, ούτε εταιρική επωνυμία. Κατά τη σύστασή της μπορεί να συνταχθεί καταστατικό, το οποίο όμως δεν υποβάλλεται σε διατυπώσεις δημοσιότητας. Η ύπαρξη της εταιρίας αποδεικνύεται ενώπιον των δικαστηρίων, αν παραστεί ανάγκη, και χωρίς την κατάρτιση καταστατικού, από τη μεταξύ των εταίρων αλληλογραφία, από τις

λογιστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα εμπορικά βιβλία των μετεχόντων σ' αυτήν, ή ακόμα και με μάρτυρες.

Οι εισφορές των συμμετόχων για την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο. Οι τρίτοι διασφαλίζονται χάρη στην προσωπική φερεγγυότητα του συμμετόχου με τον οποίο συνήψαν τη συναλλαγή. Βέβαια, το εταιρικό συμφωνητικό είναι ισχυρό για τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις και βάσει αυτού ο εταίρος που βρέθηκε π.χ. αναγκασμένος να ικανοποιήσει εξ ιδίων του έναν πιστωτή της εταιρίας μπορεί να επιρρίψει σε βάρος των άλλων συμμετόχων τα ποσά τα οποία τους αναλογούν.

Η αφανής εταιρία δεν είναι απαραίτητο να παραμένει άγνωστη στους τρίτους. Η γνωστοποίηση της υπάρξεώς της όμως δεν είναι υποχρεωτική, και οι εταίροι, όταν συναλλάσσονται με τους τρίτους, δεν προβάλλουν τον εταιρικό δεσμό.

Η διαχείριση της εταιρίας πραγματοποιείται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές, που καλούνται εμφανείς εταίροι (Στεφάνου, 2010).

Η συμμετοχική εταιρία συνήθως συνιστάται για τη διενέργεια μεμονωμένων ή περιπτώσιακών πράξεων, κάποτε και μιας μόνο. Περιπτώσεις συστάσεως συμμετοχικής εταιρίας αναφέρονται, ενδεικτικά, οι ακόλουθες (Στεφάνου, 2010):

- a) Έμπορος συμβάλλεται με παραγωγό να διαθέτει το σύνολο της παραγωγής του τελευταίου, με προκαθορισμένα ποσοστά συμμετοχής και των δύο στα κέρδη.
- b) Δύο έμποροι, από τους οποίους ο ένας βρίσκεται στον τόπο παραγωγής ενός προϊόντος και ο άλλος στον τόπο καταναλώσεως, συμβάλλονται ώστε ο πρώτος να πραγματοποιεί τις αγορές επιτυγχάνοντας καλύτερους όρους, και ο δεύτερος τις πωλήσεις, κατανέμοντας μεταξύ τους το αποτέλεσμα.
- c) Έμποροι για να αποφύγουν τον μεταξύ τους ανταγωνισμό σε μειοδοτικό διαγωνισμό ή για να αναλάβουν μια μεγάλη παραγγελία που υπερβαίνει τις δυνατότητες του καθενός από αυτούς, συμβάλλονται συνιστώντας συμμετοχική εταιρία και εμφανίζεται ένας από αυτούς ο οποίος, εφόσον επιτύχει την ανάληψη της παραγγελίας, την κατανέμει στους υπόλοιπους,
- d) Συνηθισμένη είναι η περίπτωση της εκτελέσεως μεγάλων τεχνικών έργων, όπου διάφορα τεχνικά γραφεία συνιστούν συμμετοχική εταιρία και εμφανίζεται επισήμως ένα από αυτά,

το οποίο όταν επιτύχει την ανάληψη του έργου, αναθέτει την εκτέλεση τμημάτων του στις άλλες τεχνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μεταξύ τους σύμβαση,

- e) Συμμετοχική επιχείρηση αποτελεί κατ' ουσία και το λεγόμενο κονσόρτσιουμ τραπεζών, στο οποίο προκειμένου να χορηγηθεί μια μεγάλη χρηματοδότηση την οποία δεν θα ήθελε ή δεν θα μπορούσε να αναλάβει μια Τράπεζα, συμβάλλεται με άλλες και ενώ εμφανίζεται αυτή μόνη ως χρηματοδότης, καλύπτει μέρος της χρηματοδότησεως από εισφορές των υπολοίπων Τραπεζών οι οποίες, σύμφωνα με τη σύμβαση, μετέχουν τόσο στους εισπραττόμενους τόκους όσο και στα σχετικά με τη χρηματοδότηση αυτή έξοδα στα οποία υποβάλλεται η εμφανιζόμενη ως χρηματοδότης τράπεζα.

### **3.4.2 Η λογιστική της συμμετοχικής εταιρίας**

Επειδή η συμμετοχική εταιρία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν αντιμετωπίζει προβλήματα εγγραφών συστάσεως, μεταβολών κεφαλαίου, εκκαθάρισεως, η λογιστική της έχει να αντιμετωπίσει μόνο την παρακολούθηση των τρεχουσών συναλλαγών, με τις ιδιοτυπίες που απορρέουν από τη συμφωνία της συμμετοχικής συνεργασίας, καθώς και της κατανομής του αποτελέσματος μεταξύ των συμμετόχων.

Η λογιστική θεωρία έχει επεξεργασθεί τέσσερις μεθόδους για την παρακολούθηση των συμμετοχικών πράξεων, οι οποίες είναι (Στεφάνου, 2010):

- a) Η μέθοδος του τελικού μερισμού,
- b) Η μέθοδος του αμέσου μερισμού,
- c) Η μικτή μέθοδος,
- d) Η απλοποιημένη μέθοδος.

Από τις μεθόδους αυτές μόνο οι δύο πρώτες οδηγούν σε πλήρη λογιστική απεικόνιση των διενεργούμενων πράξεων. Οι υπόλοιπες βασίζονται σε ελλείψεις καταγραφές, μάλιστα η μικτή απεικονίζει ορισμένες συναλλαγές απλογραφικώς. Γι' αυτό στα επόμενα θα περιορισθούμε σε εκτεταμένη παρουσίαση μόνο των δύο πρώτων μεθόδων.

### **3.4.3 Η μέθοδος του τελικού μερισμού**

Κατά τη μέθοδο αυτή, ο κάθε συμμετοχός ανοίγει στα βιβλία του δύο σειρές λογαριασμών (Στεφάνου, 2010):

- a) Λογαριασμούς στους οποίους εγγράφονται και παρακολουθούνται τα συμμετοχικώς αποκτώμενα αγαθά, τα κόστη και τα έσοδα της συμμετοχικής δραστηριότητας, π.χ. «Συμμετοχικά εμπορεύματα», «Πωλήσεις συμμετοχικών εμπορευμάτων», «Κόστος κατασκευής οδού Αθηνών - Κορίνθου, με Α» κ.λπ.
- b) Λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται οι σχέσεις με τους υπόλοιπους συμμετόχους, π.χ. «Συμμέτοχος Α», «Συμμέτοχος Β», κ.λπ.

Η μέθοδος του τελικού μερισμού έχει το πλεονέκτημα να εμφανίζει στα βιβλία όλων των συμμετόχων με απόλυτη πληρότητα όλα τα στάδια της συμμετοχικής επιχειρήσεως που έχει αναληφθεί. Μειονεκτεί όμως από πλευράς γενικότερης λογιστικής τυποποίησης, καθώς εμφανίζει τον ίδιο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως στα βιβλία όλων των συμμετόχων. Αν κάποια κρατική αρχή, π.χ., συγκεντρώσει στοιχεία από τις επιμέρους επιχειρήσεις, θα λάβει τις αγορές, τις πωλήσεις κ.λπ. των συμμετοχικών εμπορευμάτων τόσες φορές όσοι είναι οι συμμετόχοι, με συνέπεια την αλλοίωση των συγκεντρωτικών στοιχείων. Το μειονέκτημα αυτό δεν εμφανίζεται στη μέθοδο του άμεσου μερισμού.

#### **3.4.4 Η μέθοδος του άμεσου μερισμού**

Στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής, ο κάθε συμμετόχος κινεί τους λογαριασμούς των Συμμετοχικών Εμπορευμάτων, Συμμετοχικών πωλήσεων, Εξόδων αγοράς συμμετοχικών εμπορευμάτων και κάθε άλλο λογαριασμό που παρεμβαίνει στη διαμόρφωση του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως συμμετοχικών εμπορευμάτων, όχι με τη συνολική αξία της σχετικής συναλλαγής, αλλά με το τμήμα που του αναλογεί σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής του στο κέρδος, ενώ το υπόλοιπο της αξίας φέρεται στους λογαριασμούς των συμμετόχων κατά την αναλογία του καθενός στο κέρδος. Έτσι, κατά τη στιγμή της εκκαθάρισεως, ο λογαριασμός εκμεταλλεύσεως θα παρουσιάζει το αποτέλεσμα που ανήκει στον συμμετόχο ο οποίος τηρεί το λογαριασμό.

Παρόλο που η μέθοδος του άμεσου μερισμού δεν παρουσιάζει το μειονέκτημα της μεθόδου του τελικού μερισμού, δεν είναι και αυτή απαλλαγμένη από αδυναμίες. Η σοβαρότερη είναι ότι ενώ στη συμμετοχική επιχείρηση καθένας από τους συμμετόχους ενεργεί τις πράξεις στο όνομά του, με τη μέθοδο του άμεσου μερισμού εμφανίζει στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως μόνο το τμήμα που τον αφορά σύμφωνα με την εταιρική σύμβαση, η οποία όμως δεν προβάλλεται στους τρίτους (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008),



### **3.4.5 Η λογιστική των συμμετοχικών εταιριών στο πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπει ειδικές ρυθμίσεις για τη λογιστική των συμμετοχικών εργασιών. Είναι όμως δυνατό να ενταχθούν αυτές στο πλαίσιο του.

Κατά τη γνώμη μας, η προσφορότερη στο όλο πνεύμα του σχεδίου μέθοδος είναι αυτή του άμεσου μερισμού με χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών, όπου τούτο είναι απαραίτητο. Σημειώνουμε ότι οι λογαριασμοί των συμμετόχων ανοίγονται υπό τον δευτεροβάθμιο 33.07 «Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων» κατά ρητή υπόδειξη του Ε.Γ.Λ.Σ. (παράγρ. 2.2.304 εδάφ. 7).

Για το σχηματισμό του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως, τα κονδύλια των λογαριασμών 20, 64 και 70 θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 80 «Γενική Εκμετάλλευση», δευτεροβάθμιος 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως». Το Ε.Γ.Λ.Σ. αποβλέπει στο σχηματισμό ενός λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως στον οποίο μεταφέρονται τα αποθέματα, οι αγορές, τα οργανικά έξοδα και τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, ώστε να υπάρχει ολοκληρωμένη η δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Συνεπώς τα κονδύλια που αναφέρονται στις συμμετοχικές εργασίες θα συγχωνευθούν εκεί με τα αναφερόμενα στις υπόλοιπες εργασίες. Τα αναλυτικά αποτελέσματα κατά κλάδο, είδος εργασιών, εμπόρευμα κ.λπ. μπορούν να προκύψουν από τις διαδικασίες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.) οι οποίες εκφεύγουν από την παρούσα ανάπτυξη.

Κατά τη γνώμη μας, τίποτε δεν εμποδίζει ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» να αναλυθεί στο τρίτο επίπεδο σε μερικότερους λογαριασμούς εκμεταλλεύσεων, οπότε θα μπορούσε να δημιουργηθεί ως τριτοβάθμιος ο λογαριασμός «Εκμετάλλευση συμμετοχικών εμπορευμάτων». Η λύση αυτή είναι ιδιαίτερα εξυπηρετική στις οικονομικές μονάδες οι οποίες δεν τηρούν τους λογαριασμούς της ομάδας 9 και δεν παραβιάζει σε τίποτε τις επιδιώξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., δεδομένου ότι, στο δευτεροβάθμιο επίπεδο, θα υπάρχει ο πλήρης λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως (Παπαδέας, 2013).

## **4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ – ΑΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**

### **4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ**

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου, η οποία επέφερε τη διεύρυνση των συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών, καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος, δημιούργησαν τη μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση η οποία, για τη χρηματοδότηση της παραγωγικής της διαδικασίας, έχει ανάγκη να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσων παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, όχι μόνο, πέρα από ένα σημείο, είναι δύσκολο να πραγματοποιηθούν από λίγα πρόσωπα, όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρίας, αλλά αυξάνει υπέρμετρα τις συνέπειες ως προς τον χρηματοδότη σε περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών, εφόσον οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας του ως φορέα του κεφαλαίου (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007).

Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επιτρέπει να αρθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν αντικίνητρα στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών.

Την ανάπτυξη, λοιπόν, της Α.Ε. υπαγόρευσαν κυρίως:

- a) Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους.
- b) Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων,
- c) Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου- εταίρου (μετόχου), ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Έτσι, αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε. της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από τίτλους (μετοχές) οι οποίοι μπορούν να μεταβιβασθούν, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Τα κύρια χαρακτηριστικά, λοιπόν, των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Α.Ε. είναι<sup>17</sup> (Μαρδάς & Βαλκάνος, 2007):

- Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχειρήσεως διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέο κ.λπ.).
- Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι), οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας και πολλές φορές δεν έχουν τη συνείδηση επιχειρηματία αλλά μάλλον του κεφαλαιούχου-επενδυτή.
- Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
- Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία και όχι ως προσωπική.
- Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.
- Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.
- Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

Το νομικό πλαίσιο όμως που διέπει τις Α.Ε. στη χώρα μας άργησε να διαμορφωθεί. Για σειρά ετών ο θεσμός της Α.Ε. ρυθμιζόταν εντελώς ανεπαρκώς από ολιγάριθμα άρθρα του εμπορικού κώδικα και μόνο το 1918 ψηφίσθηκε ο νόμος 1348 με τον οποίο επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Α.Ε., καθορίστηκαν κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με τη σύνταξη του ισολογισμού και θεσπίστηκαν ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός υπήρξε ατελής και γι' αυτό σύντομα αντικαταστάθηκε από το νεότερο νόμο

---

<sup>17</sup> Η Α.Ε. είναι η εταιρική μορφή που επικρατεί κατά την ανάληψη σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Στην Ελλάδα ο θεσμός της Α.Ε. εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου, και οι πρώτες Α.Ε. της χώρας μας υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς και Παλαιών Πατρών (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841) κ.ά.

2190/1920 ο οποίος αποτελεί, ακόμη και σήμερα, έπειτα από συμπληρώσεις και τροποποιήσεις, το βασικό πυρήνα της περί Α.Ε. νομοθεσίας μας, κωδικοποιημένος με το Β.Δ. 174/1963. Νεότερες ριζικές τροποποιήσεις και συμπληρώσεις έγιναν με τα Π.Δ. 409/1986 και 498/1987 με τα οποία προσαρμόστηκε η περί Α.Ε. νομοθεσία μας προς τις οδηγίες των Ε.Ο.Κ. 1<sup>η</sup>, 2<sup>η</sup>, 3<sup>η</sup>, 4<sup>η</sup>, 6<sup>η</sup> και 7<sup>η</sup>, καθώς και με πληθώρα άλλων νομοθετημάτων. Με τον πρόσφατο Ν. 3604/2007 «Αναμόρφωση και τροποποίηση του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 περί Α.Ε. και άλλες διατάξεις» επήλθε σειρά τροποποιήσεων στα ισχύοντα και εισήχθησαν νέοι θεσμοί. Σοβαρή είναι η έλλειψη διοικητικής κωδικοποίησης, δεδομένου ότι αυτή που καταρτίστηκε με τη φροντίδα του Υπουργείου Εμπορίου τον Φεβρουάριο 1988 έχει υποστεί στο μεταξύ σωρεία τροποποιήσεων και συμπληρώσεων.

## **4.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ Α.Ε.**

### **4.2.1 Βασικές παρατηρήσεις**

Για να κατανοηθεί σαφέστερα η λογιστική τεχνική που αφορά στη σύσταση της Α.Ε. σημειώνονται τα ακόλουθα (Αλεξανδρίδου, 2007):

1. Η σύσταση οποιασδήποτε Α.Ε. μπορεί να πραγματοποιηθεί:

- Με σύμβαση μεταξύ των ιδρυτών, οι οποίοι αναλαμβάνουν και στη συνέχεια εισφέρουν το μετοχικό κεφάλαιο (Μ.Κ).
- Με δημόσια εγγραφή, οπότε καλούνται οι ενδιαφερόμενοι αποταμιευτές να εγγραφούν αναλαμβάνοντας έτσι την ευθύνη εισφοράς του Μ.Κ. ( κάλυψη του κεφαλαίου), και στη συνέχεια να καταβάλουν, κατά τους όρους του καταστατικού, το αναληφθέν από αυτούς Μ.Κ. (πραγματοποίηση του κεφαλαίου).

Ο Υπουργός Αναπτύξεως ή η κατά το νόμο αρμόδια Αρχή υποχρεούνται να εγκρίνουν με απόφασή τους τη σύσταση Α.Ε. και το καταστατικό της, εφόσον αυτό έχει καταρτισθεί με δημόσιο έγγραφο και έχουν τηρηθεί οι σχετικές διατάξεις.

Εφόσον η Α.Ε. προσφεύγει για την κάλυψη του Μ.Κ. της στο κοινό, πρέπει να τηρηθούν οι ισχύουσες διατάξεις για τις δημόσιες προσφορές κινητών αξιών<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Οι εισφορές για το σχηματισμό του Μ.Κ. μπορεί να συνίστανται σε χρήμα, σε υλικά αγαθά, σε άυλα αγαθά, σε απαιτήσεις και σε χρήση πράγματος. Η αξία των εισφερόμενων υλικών ή άυλων αγαθών και απαιτήσεων

Σύμφωνα λοιπόν με τα προηγούμενα, έχουμε δύο στάδια στη διαδικασία συστάσεως των Α.Ε.:

- το στάδιο της αναλήψεως της ευθύνης της εισφοράς (κάλυψη), και
  - το στάδιο της καταβολής (πραγματοποίηση του Μ.Κ.).
2. Η καταβολή του Μ.Κ. μπορεί να γίνει είτε εφάπαξ είτε με δόσεις (τμηματική καταβολή). Υφίσταται κατώτατο όριο Μ.Κ., το οποίο καθορίζεται σε € 60.000 αν η ανάληψη του κεφαλαίου γίνεται απευθείας από τους ιδρυτές, ενώ αν η σύσταση πραγματοποιείται έστω και μερικώς με δημόσια εγγραφή, το ελάχιστο κεφάλαιο ορίζεται σε € 300.000.

Με ειδικές διατάξεις τα ελάχιστα Μ.Κ. εταιριών που ασχολούνται με συγκεκριμένες δραστηριότητες καθορίζονται σε άλλα ποσά<sup>19</sup>.

Ως τμηματική καταβολή θεωρείται η κατά τη σύσταση της εταιρίας ή κατά μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου της καταβολή τμήματος της ονομαστικής αξίας της μετοχής, ενώ ταυτόχρονα κάθε μέτοχος αναλαμβάνει την υποχρέωση για καταβολή της υπόλοιπης αξίας της μετοχής, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού.

Η τμηματική καταβολή υπόκειται, από το νόμο, σε σειρά περιορισμών οι οποίοι αποβλέπουν στο να ελαχιστοποιήσουν τους κινδύνους που μπορεί να δημιουργήσει. Οι περιορισμοί αυτοί είναι (Σακκέλης, 2011):

- a) Ο χρόνος για την ολοκληρωτική καταβολή του κεφαλαίου δεν μπορεί να υπερβεί τα πέντε έτη.
- b) Το κατώτατο όριο κεφαλαίου που καθορίζεται εκάστοτε από το νόμο πρέπει να καταβληθεί ολοσχερώς κατά τη σύσταση της εταιρίας.
- c) Η αρχική καταβολή δεν μπορεί να είναι κατώτερη από το 1/4 της ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής.
- d) Αν η έκδοση των μετοχών γίνεται πάνω από το άρτιο, η υπέρ το άρτιο διαφορά καταβάλλεται ολόκληρη εφάπαξ κατά την αρχική καταβολή,

---

καθώς και η αξία χρήσεως πράγματος καθορίζονται με απόφαση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190, η οποία υποβάλλεται σε δημοσιότητα.

<sup>19</sup> π.χ. τράπεζες, εταιρίες χρονομισθώσεων (leasing), ασφαλιστικές εταιρίες, χρηματιστηριακές εταιρίες κ.ά.

- e) Οι μετοχές παραμένουν ονομαστικές μέχρι την ολοκληρωτική εξόφλησής και η μεταβίβασή των υπόκειται στις διατυπώσεις που προβλέπονται για την κατηγορία αυτή των μετοχών.
- f) Σε περίπτωση μεταβίβασης μετοχής που δεν έχει πληρωθεί ολοσχερώς, ο παλαιός κάτοχος της ευθύνεται αλληλεγγύως με τον νέο κύριο για το οφειλόμενο τμήμα της μετοχής επί μια δεκαετία από τη μεταβίβαση.
- g) Οι μετοχές για τις οποίες δεν καταβλήθηκε κάποια δόση μετά την αρχική καταβολή μέσα σε τρεις μήνες από τη δημοσίευση της προσκλήσεως προς καταβολή, ακυρώνονται και στη θέση τους η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να προβεί σε πώληση νέων μετοχών, ίσων κατ' αριθμό με αυτές ακυρώθηκαν. Η πώληση πραγματοποιείται μέσω του Χρηματιστηρίου Αθηνών για λογαριασμό των οφειλετών μετόχων.
- h) Δεν μπορεί να αποφασισθεί αύξηση κεφαλαίου πριν από τη δημοσίευση της προσκλήσεως για πληρωμή της τελευταίας οφειλόμενης δόσεως, εκτός αν πρόκειται για αύξηση που επιβάλλεται από το νόμο.
- i) Τα ποσά που καταβάλλουν οι μέτοχοι για την αρχική κάλυψη του Μ.Κ. καθώς και για μεταγενέστερες αυξήσεις του πρέπει να κατατίθενται υποχρεωτικά σε ειδικό λογαριασμό που ανοίγεται στο όνομα της Α.Ε. σε οποιαδήποτε τράπεζα η οποία λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα.

Εκφράζοντας μαθηματικά τους υπό στοιχεία β, γ και δ περιορισμούς, μπορούμε να πούμε ότι ως προς το ποσό Α της αρχικής καταβολής θα πρέπει να συναληθεύουν οι ακόλουθες δύο ανισότητες:

- $A > 60.000 + \Delta$  αν το Μ.Κ. καλύπτουν οι ιδρυτές, ή

$$A > 300.000 + \Delta \text{ σε περίπτωση δημόσιας εγγραφής}$$

και

- $A > 1/4K + \Delta$

όπου Κ το μετοχικό κεφάλαιο και Δ η διαφορά εκδόσεως υπέρ το άρτιο.

Οι υπόλοιπες δόσεις, που δεν είναι απαραίτητο να καθορισθούν ισόποσες, ούτε προς την αρχική καταβολή ούτε μεταξύ των, προσδιορίζονται από το καταστατικό με μοναδικό περιορισμό η χρονική κλιμάκωσή των να μην ξεπεράσει τη πενταετία. Είναι

δυνατό το καταστατικό να εξουσιοδοτεί το Δ.Σ., ώστε αυτό να καθορίζει το χρόνο και το ποσό που θα καλούνται κάθε φορά οι μέτοχοι να καταβάλουν.

Ο νόμος ορίζει ότι «μερική καταβολή του κεφαλαίου δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφοράς σε είδος». Κατά την επικρατούσα γνώμη, η ύπαρξη εισφορών σε είδος δεν αποκλείει την τμηματική καταβολή του κεφαλαίου ως προς το τμήμα του που θα αποτελείται από μετρητά. Έτσι, οι εισφορές σε είδος θα πρέπει να περιληφθούν στην αρχική καταβολή.

3. Κάθε δόση, μέχρι την πλήρη καταβολή του Μ.Κ., αναφέρεται σε ποσοστό της αξίας κάθε μετοχής και όχι σε ποσοστό του συνολικού Μ.Κ. Αυτό σημαίνει ότι δεν γίνεται κάποιος μέτοχος για το καταβληθέν τμήμα από το Μ.Κ. που ανέλαβε, ώστε να παίρνει ανάλογο αριθμό μετοχών, αν δεν καταβάλει εξολοκλήρου το κεφάλαιο που ανέλαβε να εισφέρει. Τότε μόνο, δηλαδή μετά την πλήρη καταβολή, θα παραδοθεί στον μέτοχο το σύνολο των μετοχών που αντιστοιχούν στο ποσοστό συμμετοχής του για τη διαμόρφωση του Μ.Κ.
4. Οι εισφορές μπορεί να συνίστανται σε χρήμα ή σε άλλα υλικά ή άυλα αγαθά (εισφορά σε είδος), οπότε θα γίνεται ανάλογος διαχωρισμός των μετοχών που ανέλαβαν εισφορές σε είδος ή χρήμα.
5. Οι μετοχές έχουν ονομαστική αξία η οποία αναφέρεται στον τίτλο της μετοχής και που δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 0,30€ και ανώτερη 100€. Ειδικές διατάξεις ισχύουν για τις μετοχές που εισάγονται στο χρηματιστήριο.

Το άθροισμα της ονομαστικής αξίας (Ο.Α.) όλων των μετοχών συνιστά το Μ.Κ. της Α.Ε.

Η πώληση των μετοχών στους μετόχους από την Α.Ε. είναι δυνατό να γίνει:

- στην Ο.Α. (στο άρτιο - at par),
- σε τιμή ανώτερη της Ο.Α. (υπέρ το άρτιο).

Στη δεύτερη περίπτωση θα δημιουργηθεί λογαριασμός με τον τίτλο «Διαφορά από την υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών», που θα δείχνει το ποσό από την υπέρ το άρτιο καταβολή των μετόχων<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Σημειώνεται ότι η έκδοση της μετοχής σε τιμή κατώτερη της Ο.Α. (υπό άρτιο) απαγορεύεται στη χώρα μας.

6. Όταν το κεφάλαιο καταβάλλεται με δόσεις, είναι ενδεχόμενο να προκύψει η περίπτωση μη εμπρόθεσμης καταβολής δόσεως από κάποιον ή κάποιους μετόχους (υπερημερία μετόχου). Αν περάσουν τρεις μήνες από την λήξη της προθεσμίας για την πληρωμή της δόσεως, ο μέτοχος που δεν έχει εκπληρώσει την υποχρέωσή του καθίσταται έκπτωτος και η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη, μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του τριμήνου, να πωλήσει νέες ισάριθμες μετοχές, μέσω του Χρηματιστηρίου. Η πώληση γίνεται για λογαριασμό του έκπτωτου μετόχου και, σε περίπτωση που δεν θα καταστεί δυνατή η εταιρία υποχρεώνεται σε αναγκαστική μείωση του κεφαλαίου της κατά την ονομαστική αξία των ανεξόφλητων μετοχών.
7. Κατά τη σύσταση μιας Α.Ε. δημιουργούνται έξοδα που αφορούν σε ολόκληρη τη ζωή της εταιρίας, όπως είναι π.χ. τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, τα έξοδα εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Τα έξοδα αυτά δεν είναι ορθό να βαρύνουν στο σύνολο τους την πρώτη χρήση. Όμως εξάλλου, η αρχή της συντηρητικότητας που διέπει τη λογιστική επιβάλλει την απόσβεσή τους σε ένα λογικό χρονικό διάστημα. Κατά διάταξη που περιλαμβάνεται στο Ε.Γ.Λ.Σ., τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς των, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία<sup>21</sup>.
8. Επίσης κατά τη σύσταση της Α.Ε. πρέπει να καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου, προς 1% επί του ονομαστικού Μ.Κ., έστω και αν η καταβολή του Μ.Κ. προβλέπεται να γίνει σε δόσεις. Η διαφορά υπέρ το άρτιο δεν υπόκειται στο φόρο αυτό κατά την μεταβολή, αλλά κατά την κεφαλαιοποίησή της, εφόσον υπάρξει τέτοια περίπτωση στο μέλλον.

---

<sup>21</sup> Παρόμοιος, με τη χρησιμοποίηση του ίδιου λογαριασμού, είναι ο χειρισμός εξόδων που μπορεί να δημιουργηθούν στο μέλλον για την επέκταση της δραστηριότητας της εταιρίας, ενώ για την περίπτωση των εξόδων που προκύπτουν λόγω αυξήσεως κεφαλαίου ή εκδόσεως ομολογιακών δανείων το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη χρησιμοποίηση άλλου λογαριασμού, του 16.14 «Έξοδα κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων». Για την απόσβεση και των εξόδων αυτών ισχύουν τα παραπάνω. Σημειώνεται ότι τα παραπάνω δεν ισχύουν για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Δ.Π.Χ.Π., τα οποία προβλέπουν ολοσχερή απόσβεση των εξόδων αυτών κατά την πρώτη χρήση της εταιρίας.



## **4.3 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

### **4.3.1 Θεσμικό πλαίσιο για τη διάθεση των κερδών των Α.Ε.**

Τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα μιας Α.Ε. θα πρέπει να διατεθούν, δηλαδή ένα τμήμα τους να καταβληθεί ως μερίσμα στους μετόχους και τους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, ένα άλλο τμήμα τους να προσαυξήσει τα αποθεματικά της Α.Ε., και ενδεχομένως ένα τμήμα τους να καταβληθεί στο προσωπικό της εταιρίας ως συμμετοχή του στα κέρδη σύμφωνα με τις νεότερες αντιλήψεις της πολιτικής προσωπικού. Ως προς το φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου της εταιρίας, κατά μία ευρύτατα διαδεδομένη αντίληψη, αποτελεί κονδύλι που εμφανίζεται στη διάθεση των κερδών, εκφράζοντας έτσι τη μέσω του κράτους συμμετοχή του κοινωνικού συνόλου στο κερδοφόρο αποτέλεσμα της εταιρίας. Διαφορετική είναι η οπτική γωνία των Δ.Λ.Π., που δεν εμφανίζουν το φόρο αυτό ως στοιχείο της διαθέσεως κερδών, αλλά τον θεωρούν στοιχείο διαμορφωτικό του κέρδους φέροντάς τον σε χρέωση λογαριασμού εξόδων (Στεφάνου, 2010).

Πρέπει να επισημανθεί ακόμα ότι ο νομοθέτης δεν αφήνει στην Α.Ε. πλήρη ελευθερία για τη διάθεση των καθαρών της κερδών. Ένα πλέγμα περιοριστικών διατάξεων έχει τεθεί, που στοχεύουν σε δύο κατευθύνσεις (Στεφάνου, 2010):

- a) στο να διασφαλισθεί η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως, η ακεραιότητα του κεφαλαίου της και το αλώβητο των μη προαιρετικών αποθεματικών, με το να τεθούν ορισμένοι κανόνες που απαγορεύουν τη διανομή ή που καθορίζουν ένα ανώτατο ποσό το οποίο μπορεί να διανεμηθεί στους μετόχους και τους λοιπούς ενδεχόμενους δικαιούχους,
- b) στο να εξασφαλισθούν οι λοιποί μέτοχοι από κάποιες αποφάσεις που θα μπορούσε να λάβει η αποφασιστική πλειοψηφία, η οποία θα είχε ενδεχομένως συμφέρον να αποφευχθεί η διανομή μερίσματος και τα κέρδη να κατευθυνθούν προς το σχηματισμό αποθεματικών. Η διασφάλιση αυτή επιτυγχάνεται με το να καθορισθούν κατώτατα ποσοστά διανεμόμενου πρώτου μερίσματος.

Μέσα στα πλαίσια που οριοθετούν οι νομοθετικοί περιορισμοί καθώς και όσοι άλλοι, πρόσθετοι, έχουν ίσως τεθεί από το καταστατικό της εταιρίας, η Γενική Συνέλευση είναι ελεύθερη να αποφασίσει για τη διάθεση των κερδών. Συνήθως η απόφαση της Γ.Σ. έχει το χαρακτήρα εγκρίσεως σχετικής προτάσεως που υποβάλλεται σε αυτή από το Δ.Σ. της εταιρίας.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η έννοια της διαθέσεως των κερδών δεν αφορά μόνο στα καθαρά κέρδη της χρήσεως που έκλεισε, αλλά επεκτείνεται και στα αδιάθετα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που φέρονται στον ισολογισμό ενάρξεως της χρήσεως ως «υπόλοιπο κερδών εις νέο» (λογαριασμός 42.00 Ε.Γ.Λ.Σ.) ή ως πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», καθώς επίσης επεκτείνεται και στα αποθεματικά των οποίων η διανομή δεν εμποδίζεται από το νόμο ή το καταστατικό και αποφασίσθηκε από τη Γενική Συνέλευση.

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να διευκρινισθεί η έννοια δύο όρων τους οποίους η πράξη πολλές φορές θεωρεί, εσφαλμένα, ταυτόσημους: της διαθέσεως και της διανομής κερδών.

**Διάθεση κερδών:** σημαίνει τον καθορισμό του τελικού προορισμού και την κατανομή των σε μερίσματα, αποθεματικά, αμοιβές μελών Δ.Σ., συμμετοχή εργαζομένων, κάλυψη παλαιότερων ζημιών και, κατά την αντίληψη της φορολογικής μας νομοθεσίας, φόρο εισοδήματος. Κέρδη για τα οποία δεν έχει καθορισθεί τελικός προορισμός καλούνται αδιάθετα και μεταφέρονται ως «κέρδη εις νέο» στην επομένη χρήση, για να βρουν τον τελικό προορισμό τους στο μέλλον.

**Η διανομή κερδών:** είναι έννοια μερικότερη και περιλαμβάνει την κατανομή των κερδών που διατίθενται σε τρίτα πρόσωπα και συνεπάγονται για την Α.Ε. εκταμίευση. Έτσι, από αυτή την άποψη, τα κέρδη διακρίνονται σε διανεμόμενα, όπως τα μερίσματα, οι αμοιβές Δ.Σ., η συμμετοχή εργαζομένων, και σε μη διανεμόμενα, όπως τα διατιθέμενα για αποθεματικά ή κάλυψη παλαιών ζημιών. Ο φόρος εισοδήματος, παρόλο που εκ πρώτης όψεως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ανήκει στα διανεμόμενα κέρδη, κατά μία άποψη που βρίσκεται πολύ κοντά στην αντίληψη των Δ.Λ.Π., αποτελεί μειωτικό κονδύλι των συνολικών κερδών, δηλαδή έξοδο μετά την αφαίρεση του οποίου τα απομένοντα κέρδη διακρίνονται σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα.

Οι περιοριστικές διατάξεις ως προς τη διάθεση και τη διανομή κερδών είναι οι ακόλουθες (Στεφάνου, 2010):

#### **4.3.1.1 Αναγραμμένη στον ισολογισμό ζημία που προέρχεται από προηγούμενες χρήσεις**

Δεν μπορεί να διανεμηθεί κανένα ποσό κέρδους τόσο της χρήσεως που έκλεισε όσο και προηγούμενων (κέρδη εις νέο, προαιρετικά αποθεματικά) ούτε να διατεθεί για σχηματισμό ή επαύξηση αποθεματικών, εφόσον υπάρχει αναγραμμένη στον ισολογισμό ζημία που προέρχεται από προηγούμενες χρήσεις. Η απαγόρευση αυτή απορρέει από την παράγρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2190, όπου ορίζεται ότι *«καθαρά κέρδη της εταιρίας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους»*. Συνεπώς, εφόσον υπάρχει ακάλυπτη ζημία που το ύψος της υπερβαίνει τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, η Α.Ε. δεν έχει άλλη δυνατότητα παρά να διαθέσει αυτά τα κέρδη για την εξάλειψη ισόποσου τμήματος της ζημίας. Βεβαίως η Α.Ε. μπορεί να εξαλείψει τη ζημία και με άλλους τρόπους, όπως με χρησιμοποίηση αποθεματικών, με μείωση του Μ.Κ. της ή με συνδυασμένο τρόπο. Αυτά όμως αποτελούν προαιρετικές δυνατότητες και μπορεί να λεχθεί ότι η αναγραφή ζημίας στον ισολογισμό, όταν υπάρχουν σχηματισμένα αποθεματικά που θα μπορούσαν να την καλύψουν, υποδηλώνει τη βούληση της εταιρίας να πραγματοποιηθεί η εξάλειψη της ζημίας από μελλοντικά κέρδη, πράγμα που σημαίνει ότι η εταιρία αποβλέπει στο να διατηρηθούν τα ίδια κεφάλαια της στο ύψος που είχαν πριν από την εμφάνιση της ζημίας. Συνεπώς, τα κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον, θα πρέπει κατά προτεραιότητα να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη του κενού που προκλήθηκε στα ίδια κεφάλαια από την εμφάνιση της ζημίας (Στεφάνου, 2010).

#### **4.3.1.2 Στο ενεργητικό του ισολογισμού εμφανίζονται αναπόσβεστα έξοδα εγκαταστάσεως**

Απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εφόσον στο ενεργητικό του ισολογισμού εμφανίζονται αναπόσβεστα έξοδα εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως), εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (άρθρο 43 παράγρ. 3 εδ. δ, ε και παρ. 4 εδ. α Ν. 2190).

Έξοδα εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) είναι όσα εμφανίζονται κάτω από το στοιχείο Β του ενεργητικού του υποδείγματος ισολογισμού και συγκεκριμένα:

- a) Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.

- b) Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων.
- c) Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
- d) Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως, στα οποία περιλαμβάνονται:
- i. Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και ομολογιακών δανείων.
  - ii. Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων.
  - iii. Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.
  - iv. Έξοδα αναδιοργανώσεως.
  - v. Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Με τα έξοδα εγκαταστάσεως εξομοιώνονται και τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, που εμφανίζονται στο στοιχείο Γ1 του ενεργητικού, καθώς και τα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων και λοιπές παραχωρήσεις που περιλαμβάνονται στο στοιχείο Γ2 του ενεργητικού και αποτελούν τμήμα του κονδυλίου αυτού.

Προαιρετικά αποθεματικά, εξάλλου, είναι όλα τα αποθεματικά που η διανομή τους μπορεί να πραγματοποιηθεί με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων και χωρίς να προηγηθεί τροποποίηση του καταστατικού. Συνεπώς, στα προαιρετικά αποθεματικά δεν περιλαμβάνονται:

- Το τακτικό αποθεματικό μέχρι το ανώτατο όριο που προβλέπει ο νόμος και το οποίο ισούται προς το 1/3 του Μ.Κ.
- Η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.
- Τα αποθεματικά που σχηματίζονται με ειδικό προορισμό σύμφωνα με νόμο ή διάταξη του καταστατικού.
- Οι διαφορές αναπροσαρμογής.

Είναι ευνόητο ότι, αν τα υπό στοιχείο 3 αποθεματικά, με νόμο ή τροποποίηση του καταστατικού, αποδεσμευθούν από τον υποχρεωτικό τους προορισμό, συνυπολογίζονται στα προαιρετικά. Για να πραγματοποιηθεί διανομή μερίσματος, θα πρέπει:

|   |             |   |
|---|-------------|---|
| <b>Σύνολο εξόδων πολυετούς αποσβέσεως</b> | <b>&lt;</b> | <b>Σύνολο προαιρετικών αποθεματικών</b> |
|---|-------------|---|

Η διάταξη αυτή αποβλέπει στην προστασία του συνόλου που απαρτίζεται από το Μ.Κ. πλέον τα μη προαιρετικά αποθεματικά τα οποία σχηματίστηκαν για να καλύψουν ειδικούς σκοπούς. Θεωρεί απαραίτητη την κάλυψη των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως από σχηματισμένα προαιρετικά αποθεματικά, ως πρόσθετη και ουσιαστική εξασφάλιση, επειδή τα έξοδα αυτά δεν αποτελούν ουσιαστικό ενεργητικό, και ενδεχόμενη λύση της εταιρίας τα μεταβάλλει και τυπικά σε στοιχεία μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων.

Είναι ευνόητο ότι η απαγόρευση διανομής κερδών αν δεν εκπληρώνεται η παραπάνω προϋπόθεση, δεν εμποδίζει τη διάθεση των υπάρχοντων κερδών για σχηματισμό ή επαύξηση αποθεματικών, προαιρετικών ή μη (Στεφάνου, 2010).

#### **4.3.1.3 Κατά την ημερομηνία λήξεως της τελευταίας χρήσεως το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας θα γίνει κατώτερο από το ποσό του Μ.Κ., προσαυξημένου με τα αποθεματικά**

Δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον κατά την ημερομηνία λήξεως της τελευταίας χρήσεως το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., είναι ή μετά τη διανομή αυτή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του Μ.Κ., προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό μειώνεται κατά το ποσό του Μ.Κ. που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί (Άρθρο 44α παρ. 1 Ν. 2190). Η έννοια της διανομής εδώ περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή μερισμάτων και τόκων από μετοχές.

Με τη διάταξη αυτή επιδιώκεται να προσδιορισθεί ένα ελάχιστο ιδίων κεφαλαίων που δεν είναι δυνατό να διανεμηθεί με μορφή μερισμάτων ή τόκων στους μετόχους (Στεφάνου, 2010).

#### **4.3.1.4 Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσεως που έχει λήξει**

Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσεως που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίσθηκε από τη Γ.Σ. η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών

προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό (Άρθρο 44α παρ. 2 Ν. 2190) (Στεφάνου, 2010).

Το ανώτατο όριο που προσδιορίστηκε προηγουμένως είναι δυνατό να διανεμηθεί ως μέρος στους μετόχους υπό δύο προϋποθέσεις:

- ότι η Γ.Σ. θα εγκρίνει να διανεμηθούν όλα τα προαιρετικά αποθεματικά καθώς και τα κέρδη εις νέο, και
- ότι η Α.Ε. δεν υπέχει υποχρέωση να επαυξήσει το τακτικό αποθεματικό και τα ειδικά αποθεματικά του καταστατικού.

Αυτές όμως οι προϋποθέσεις σπάνια πληρούνται, και έτσι το ποσό που τελικά επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους είναι χαμηλότερο από αυτό που προσδιορίστηκε προηγουμένως, κατά:

- ❖ το τμήμα των προαιρετικών αποθεματικών για τα οποία η Γ.Σ. δεν αποφάσισε τη διανομή τους,
- ❖ τα ποσά που η επιχείρηση οφείλει να κρατήσει από τα κέρδη για σχηματισμό υποχρεωτικών αποθεματικών.

#### **4.3.1.5 Ακολουθία διάθεσης των κερδών**

Η διάθεση των κερδών ακολουθεί την ακόλουθη σειρά (Στεφάνου, 2010):

- Αφαιρείται η κατά το νόμο ή το καταστατικό κράτηση για τακτικό αποθεματικό η κράτηση αυτή κατά νόμο ανέρχεται στο 1/20 των καθαρών ετησίων κερδών (5%) και παύει να είναι υποχρεωτική μόλις το αποθεματικό φθάσει το 1/3 του Μ.Κ. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει ανώτερα ποσοστά τόσο ως προς την κράτηση όσο και ως προς το ύψος, οπότε ο υπολογισμός θα γίνει με τα ποσοστά αυτά.
- Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή μερίσματος. Σύμφωνα με τον Ν. 876/1979, οι Α.Ε. υποχρεούνται να διανείμουν στους μετόχους τουλάχιστον 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετία και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή ανώτερη του 20% στο καταβλημένο κεφάλαιο θυγατρικής εταιρίας. Αν στα κέρδη περιλαμβάνεται ποσό που προήλθε από αποτίμηση

χρηματοπιστωτικών μέσων στην εύλογη αξία τους, τούτο δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του 35%. Η Γ.Σ., με πλειοψηφία τουλάχιστον 65% του καταβλημένου Μ.Κ., μπορεί να αποφασίσει να μη διανεμηθεί το 35% του υπολοίπου των κερδών, αλλά να προσδιορίσει μικρότερο ποσοστό. Το μη διανεμόμενο ποσό, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του 35% των καθαρών κερδών και του αποφασισθέντος από τη Γ.Σ. μερίσματος, θα μεταφερθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού το οποίο η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη, μέσα σε μια τετραετία από τον σχηματισμό του, να κεφαλαιοποιήσει με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδονται δωρεάν στους μετόχους. Είναι όμως δυνατό η Γ.Σ. με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβλημένου Μ.Κ. να αποφασίσει τη μη κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής.

- Εφόσον η Α.Ε. κατέχει ίδιες μετοχές, οφείλει να διαθέσει κατά προτεραιότητα τα κέρδη που απομένουν μετά τις κρατήσεις τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος για το σχηματισμό αποθεματικού ισόποσου με την αξία κτήσεως αυτών των μετοχών (αποθεματικό για ίδιες μετοχές, άρθρο 42 ε § 13 Ν. 2190).
- Το υπόλοιπο διατίθεται όπως ορίζει το καταστατικό ή όπως αποφασίζει η Γ.Σ., εφόσον της παρέχεται από το καταστατικό αυτή η αρμοδιότητα.

## **4.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ Α.Ε.**

### **4.4.1 Ο φόρος εισοδήματος κατά τη φορολογική νομοθεσία**

Πριν από την ισχύ του Ν. 2065/1992, η φορολογία εισοδήματος των Α.Ε. στηριζόταν στη διάκριση των κερδών σε διανεμόμενα (μερίσματα, εκτός μισθού αμοιβές Δ.Σ. κ.λπ.) και μη διανεμόμενα (αποθεματικά, κέρδη εις νέο).

Στα πλαίσια της διακρίσεως αυτής, το νομικό πρόσωπο της Α.Ε. φορολογούνταν μόνο για τα μη διανεμόμενα κέρδη. Αντίθετα, για τα διανεμόμενα κέρδη ο φόρος εισοδήματος επιβάρυνε τα πρόσωπα-δικαιούχους των και η Α.Ε. ήταν υπεύθυνη για την παρακράτηση του σχετικού φόρου και την απόδοσή του στο Δημόσιο (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

### **4.4.2 Ο φόρος εισοδήματος κατά τα Δ.Α.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Οι λεπτομέρειες που σχετίζονται με τον υπολογισμό του εξόδου φόρου εισοδήματος επί των λογιστικών αποτελεσμάτων (δηλαδή των αποτελεσμάτων που

προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. πριν από την αφαίρεση της δαπάνης φόρου), καθώς και των διαφορών που προκύπτουν με τον τρέχοντα ή καταβλητέο φόρο εισοδήματος ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των όσων ορίζει η φορολογική νομοθεσία και αποτελεί το οφειλόμενο και καταβλητέο στο Δημόσιο ποσό, ρυθμίζονται λεπτομερώς από το Δ.Λ.Π..

Οι δύο αυτοί υπολογισμοί διαφέρουν και προέρχονται από διαφορές στην αξία με την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση εμφανίζεται στον ισολογισμό, και στην αξία που αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς στο στοιχείο αυτό ή στην υποχρέωση.

Δεν θα υπεισέλθουμε εδώ στην ανάπτυξη του πολύπλοκου συστήματος υπολογισμών και λογιστικής παρακολουθήσεως που απαιτούνται, θεωρώντας ότι το εξειδικευμένο αυτό θέμα φορολογικής λογιστικής υπερβαίνει τα όρια της παρούσας εργασίας (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

#### **4.5 ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΕΡΔΩΝ**

Έπειτα από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη της Α.Ε., υπολογίζονται τα ποσά τα οποία θα διατεθούν για τακτικό αποθεματικό και θα διανεμηθούν ως μερίσματα, αμοιβές Δ.Σ. κ.λπ. Το ποσό του τακτικού αποθεματικού υπολογίζεται στο ποσό που απομένει αν από τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος. Τούτο είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920, όπου ορίζεται ότι «καθαρά κέρδη της εταιρίας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμων αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους».

Ο φόρος εισοδήματος, σύμφωνα με την ερμηνεία του Υπουργείου Οικονομικών, εφόσον επιβάλλεται στο συνολικό ποσό των κερδών της εταιρίας βαρύνει το νομικό πρόσωπο, και γι' αυτό τυχόν διανεμόμενα λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 25%<sup>22</sup> (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

---

<sup>22</sup> Παράρτημα 2: Παράδειγμα λογιστικών εγγράφων διαθέσεων κερδών.



## 4.6 ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Η Α.Ε. επιτρέπεται να διανείμει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, προμερίσματα, τα οποία αποτελούν τμήμα των κερδών που πραγματοποίησε η εταιρία από την αρχή της χρήσεως ως τη στιγμή που αποφασίζεται η διανομή, και αποτελούν ουσιαστικά προκαταβολή έναντι των οριστικών μερισμάτων που θα αποφασίσει η τακτική Γενική Συνέλευση να διανεμηθούν κατά τη διάθεση των αποτελεσμάτων της χρήσεως.

Για τη διανομή προμερίσματος συνηγορούν διάφοροι λόγοι, όπως (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014):

- Να καταστεί ελκυστικότερη η μετοχή της εταιρίας στους επενδυτές, οι οποίοι δεν θα έχουν να περιμένουν την έγκριση του ισολογισμού στο τέλος της χρήσεως για να εισπράξουν.
- Να επαυξηθεί η εμπιστοσύνη προς την εταιρία, επειδή με τη διανομή αυτή εξάίρεται η κερδοφορία της.
- Να ενισχυθεί το γόητρο της εταιρίας.

Προκειμένου να αποφευχθεί ενδεχόμενη διανομή πλασματικών κερδών υπό μορφή προμερίσματος, ο νομοθέτης έχει προβλέψει τα ακόλουθα:

- Η διανομή των προμερισμάτων γίνεται με βάση λογιστική κατάσταση, η οποία πρέπει να δημοσιευθεί στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και σε μία ημερήσια εφημερίδα των Αθηνών με ευρεία κυκλοφορία, 20 τουλάχιστον ημέρες πριν από τη διανομή, και να υποβληθεί στο Υπουργείο Εμπορίου.
- Τα διανεμόμενα προμερίσματα δεν μπορούν να υπερβούν το 1/2 των κερδών που εμφανίζει η κατάσταση αυτή. Ο περιορισμός δικαιολογείται από λόγους πρόνοιας, ώστε να καλυφθεί η εταιρία από ενδεχόμενη πτώση της κερδοφορίας της στο χρονικό διάστημα που απομένει ως το τέλος της χρήσεως.

Παρόλο που ο νόμος δεν αναφέρει σχετικώς, θεωρούμε ορθή τη διατυπωθείσα άποψη ότι για τον προσδιορισμό του ποσού που πρόκειται να διανεμηθεί, πρέπει προηγουμένως να αφαιρούνται από τα συνολικά κέρδη της περιόδου ο φόρος εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό που αναλογούν σε αυτά. Οι σχετικοί υπολογισμοί δεν θα

οδηγήσουν σε λογιστικές εγγραφές, οι οποίες θα γίνουν στο τέλος της χρήσεως, επί των συνολικών κερδών της εταιρίας.

Για τη λογιστική παρακολούθηση των προμερισμάτων, το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους εξής λογαριασμούς:

33.06 «Προμερίσματα» (δευτεροβάθμιος του λογαριασμού 33 «Χρεώστες διάφοροι»)

53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα» (δευτεροβάθμιος του λογαριασμού 53 «Πιστωτές διάφοροι»).

## **4.7 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ**

### **4.7.1 Έννοια των αποθεματικών**

Για την έννοια των αποθεματικών κεφαλαίων δεν υπάρχει ομοφωνία στην επιστήμη. Κατά την επικρατέστερη άποψη, τα αποθεματικά κεφάλαια αποτελούν προσαυξήσεις της καθαρής θέσεως οι οποίες προέρχονται από καθαρά κέρδη τα οποία δεν διανέμονται. Έτσι, τα αποθεματικά αποτελούν το προϊόν της διαδικασίας αυτοχρηματοδότησεως των επιχειρήσεων (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014).

Στην αντίληψη αυτή μπορεί να αντιπαρατεθεί μια άλλη, πολύ ευρύτερη, η οποία θεωρεί αποθεματικά όλα τα στοιχεία της καθαρής θέσεως εκτός από το μετοχικό κεφάλαιο.

Η διαφορά ανάμεσα στις δύο αυτές απόψεις έγκειται στο ότι κατά την πρώτη δεν θεωρούνται αποθεματικά (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014):

1. η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, η οποία επειδή προέρχεται από εισφορές των μετόχων, λογίζεται ως ένα ιδιότυπο προσαύξημα του μετοχικού κεφαλαίου, και
2. η πιστωτική διαφορά η οποία προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ισολογισμού, συνήθως των παγίων, η οποία θεωρείται ως τιμαριθμική διόρθωση του κεφαλαίου.

Παραμένοντας στην πρώτη άποψη, μπορούμε να πούμε ότι τα βασικά χαρακτηριστικά των αποθεματικών κεφαλαίων είναι τα ακόλουθα:

- a) Δημιουργούνται έπειτα από τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και ο σχηματισμός τους δεν επηρεάζει τα κέρδη, ενώ αντίθετα επηρεάζεται από αυτά.

- b) Αποτελούν προσαύξημα της καθαρής θέσεως και δεν συνδέονται με συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού,
- c) Αυξάνουν την εσωτερική και ενδεχομένως την αγοραία αξία των μετοχών και συντελούν στη βελτίωση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχειρήσεως.
- d) Συνήθως υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, εκτός από ειδικές περιπτώσεις στις οποίες, με νομοθετική ρύθμιση, προβλέπεται απαλλαγή για λόγους γενικότερης πολιτικής ως προς την οικονομική ανάπτυξη της χώρας.

Τα χαρακτηριστικά αυτά οριοθετούν σαφώς και τις διαφορές των αποθεματικών από τις αποσβέσεις, οι οποίες:

- Υπολογίζονται πριν από τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων, την οποία επηρεάζουν, και ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι κέρδη,
- Δεν αποτελούν προσαύξηση της καθαρής θέσεως αλλά μείωση της αξίας συγκεκριμένων ενεργητικών στοιχείων,
- Δεν έχουν επίπτωση στην αξία της μετοχής.
- Εφόσον υπολογίζονται μέσα στα πλαίσια των νομοθετικών ρυθμίσεων, θεωρούνται δαπάνη της χρήσεως και δεν φορολογούνται.

#### **4.7.2 Διακρίσεις αποθεματικών**

Τα αποθεματικά διακρίνονται σε κατηγορίες με βάση ορισμένα κριτήρια. Έτσι (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2014):

##### **1. Ανάλογα με τη γενεσιουργό αιτία τα αποθεματικά διακρίνονται σε:**

- a) Υποχρεωτικά για την Α.Ε.
- b) Προαιρετικά,
- c) Έμμεσα ή αυτόματα.

Ειδικότερα:

- a) Υποχρεωτικά είναι τα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται έπειτα από κάποια νομοθετική διάταξη ή από διάταξη του καταστατικού, ή από κάποια συμβατική υποχρέωση της Α.Ε. Κλασική περίπτωση υποχρεώσεως από νομοθετική διάταξη είναι η δημιουργία τακτικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό, που προορίζεται

αποκλειστικά για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών, μπορεί να δημιουργείται είτε κατά το ρυθμό που ορίζει ο νόμος, είτε και κατά ταχύτερο ρυθμό, εφόσον κάτι τέτοιο προβλέπεται από το καταστατικό. Το καταστατικό επίσης μπορεί να προβλέπει το σχηματισμό και άλλων αποθεματικών, πέρα από το τακτικό, οπότε και αυτά είναι υποχρεωτικά για την Α.Ε. εφόσον ισχύει η σχετική καταστατική διάταξη. Από το καταστατικό ή συμβατική υποχρέωση προκύπτουν αποθεματικά που δημιουργούνται για απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου, εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, απόσβεση ομολογιακού δανείου,

b) Προαιρετικά είναι τα αποθεματικά που δημιουργούνται με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, για λόγους πρόνοιας. Τα αποθεματικά αυτά μπορεί να είναι:

- Ειδικά, προοριζόμενα για συγκεκριμένο σκοπό (π.χ. απόσβεση χρέους, αντιμετώπιση δαπανών σημαντικού ύψους που θα αναληφθούν στο μέλλον στα πλαίσια ενός σχεδιαζόμενου σκοπού).
- Έκτακτα και χωρίς ειδικό προορισμό: ο προορισμός αυτών των αποθεματικών μπορεί να προσδιορίζεται σε μεταγενέστερο χρόνο από τη Γ.Σ., όταν ανακύπτει ανάγκη χρησιμοποίησής τους.

c) Έμμεσα ή αυτόματα αποθεματικά είναι συνήθως τα:

- Λανθάνοντα αποθεματικά, των οποίων το ύψος δεν προκύπτει από τους ισολογισμούς της Α.Ε, είναι όμως δυνατό να διαπιστωθεί η ύπαρξή τους. Κλασική περίπτωση αποθεματικών αυτής της μορφής είναι όταν ο νόμος προβλέπει απόσβεση στοιχείων του πάγιου ενεργητικού με ρυθμό ταχύτερο από τη φθορά και την οικονομική απαξίωση των στοιχείων, οπότε η επιχείρηση εμφανίζει το αντίστοιχο στοιχείο με λογιστική αξία 0,01 €, ενώ αυτό εξακολουθεί να βρίσκεται σε παραγωγική χρήση. Στην προκειμένη περίπτωση, είναι φανερό ότι το στοιχείο έχει κάποια αξία, αφού υφίσταται και λειτουργεί, αλλά δεν εμφανίζεται η αξία αυτή λογιστικώς.
- Αφανή αποθεματικά είναι εκείνα των οποίων όχι μόνο το ύψος αλλά ούτε και η ύπαρξη αποκαλύπτονται στον ισολογισμό. Για τα αφανή αποθεματικά δεν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη στις λογιστικές απεικονίσεις. Υπάρχουν ως αξία η οποία δεν εκφράζεται λογιστικά. Τέτοια αποθεματικά δημιουργούνται όταν π.χ τα αποθέματα υποεκτιμούνται κατά την απογραφή ή όταν γίνονται προβλέψεις για ενδεχόμενους

κινδύνους, οι οποίες υπερβαίνουν το ύψος της πιθανής ζημίας που θα προκύψει από την επέλευση των κινδύνων.

## **2. Ανάλογα με τον προορισμό τους τα αποθεματικά διακρίνονται σε:**

- a) Γενικού προορισμού,
- b) Ειδικού προορισμού.

Ειδικότερα:

- a) Γενικού προορισμού αποθεματικά είναι κυρίως τα έκτακτα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται χωρίς καθορισμένο προορισμό, είτε με σχετική διάταξη του καταστατικού είτε προαιρετικά από τη Γ.Σ. των μετόχων. Στην κατηγορία αυτή θα πρέπει να περιληφθεί και το υποχρεωτικά σχηματιζόμενο αποθεματικό από αναγκαστική μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Τα αποθεματικά γενικού προορισμού μπορούν να χρησιμοποιηθούν για οποιονδήποτε σκοπό κρίνει σκόπιμη τη χρησιμοποίησή τους η Γ.Σ. Μπορούν ακόμα να κεφαλαιοποιηθούν επαυξάνοντας το Μ.Κ. ή να διανεμηθούν στους μετόχους,
- b) Ειδικού προορισμού είναι τα αποθεματικά που δημιουργήθηκαν για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό είτε έπειτα από νομοθετική επιταγή, είτε από διάταξη του καταστατικού, είτε με απόφαση της Γ.Σ. Αυτά τα αποθεματικά δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλο σκοπό από εκείνον για τον οποίο δημιουργήθηκαν. Μεταβολή σκοπού είναι δυνατή μόνο:
  - με τροποποίηση της νομοθεσίας, εφόσον ο σχηματισμός τους έγινε με νομοθετική διάταξη.
  - με τροποποίηση του καταστατικού, εφόσον η δημιουργία τους προβλέπεται από το καταστατικό.
  - με νεότερη απόφαση της Γ.Σ. όταν και ο σχηματισμός τους έγινε με απόφασή της.

Τα αποθεματικά ειδικού προορισμού, εφόσον εξακολουθούν να χαρακτηρίζονται ως τέτοια, δεν μπορούν να διανεμηθούν στους μετόχους ούτε να κεφαλαιοποιηθούν, εκτός και αν αυτό ήταν ο προορισμός τους. Αποθεματικά αυτής της κατηγορίας είναι:

- ❖ Το τακτικό αποθεματικό, που δημιουργείται για προστασία των πιστωτών της Α.Ε. και προορίζεται αποκλειστικά για την απόσβεση ζημιών της εταιρίας. Υποστηρίζεται όμως και η άποψη ότι όταν η Α.Ε. σχηματίσει τακτικό αποθεματικό μεγαλύτερο από το όριο

που ορίζει ο νόμος (1/3 του Μ.Κ.) ή το καταστατικό, το επιπλέον ποσό μπορεί να αποχαρακτηρισθεί με απόφαση της Γ.Σ.

- ❖ Τα κάθε φύσεως αποθεματικά που σχηματίζονται για να χρησιμοποιηθούν κατά την επέλευση συγκεκριμένων γεγονότων, όπως π.χ. για απόσβεση κεφαλαίου, εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, απόσβεση ομολογιακού δανείου κ.λπ.

### **3. Ανάλογα με τη φορολογική μεταχείρισή τους, διακρίνουμε:**

- a) Αποθεματικά σχηματιζόμενα από φορολογηθέντα κέρδη,
- b) Αφορολόγητα αποθεματικά

Τα αποθεματικά σχηματίζονται καταρχήν από τα κέρδη που προκύπτουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος. Όμως με διάφορους αναπτυξιακούς νόμους έχει θεσπισθεί η δυνατότητα δημιουργίας των λεγόμενων αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία σχηματίζονται από μη φορολογηθέντα κέρδη και προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για αναπτυξιακούς σκοπούς, όπως π.χ. πραγματοποίηση νέων παραγωγικών επενδύσεων, διευκόλυνση συγχωνεύσεως επιχειρήσεων, δημιουργία και διατήρηση νέων θέσεων εργασίας. Οι σχετικοί νόμοι που διέπουν το καθεστώς των αποθεματικών αυτών θέτουν μια προθεσμία, συνήθως πέντε ή δέκα ετών, μέσα στην οποία πρέπει να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό που προορίζονται. Αν αυτό δεν συμβεί, ολικά ή μερικά, τότε η επιχείρηση υποχρεούται να καταβάλει τον αναλογούντα στα μη χρησιμοποιηθέντα αποθεματικά φόρο. Επίσης, οι νόμοι που επιτρέπουν τη δημιουργία των καθορίζουν και κάποιες άλλες περιπτώσεις που επισύρουν εκ των υστέρων την υποχρέωση καταβολής φόρου. Δεν θεωρούμε σκόπιμο να επεκταθούμε στην περιπτώσιολογία που συναντάται στα νομοθετικά αυτά κείμενα (Ν. 1262/82, Ν. 1892/90, Ν. 2386/96, Ν. 2601/98, Ν. 3299/04).

### **4. Ανάλογα με τις πηγές προελεύσεως, εφόσον δεχθούμε την ευρύτερη έννοια των αποθεματικών, διακρίνονται σε:**

- a) Αποθεματικά από παρακράτηση κερδών
- b) Αποθεματικά που προέρχονται από κάθε φύσεως εισφορές και μεταβολές του ιδίου κεφαλαίου της Α.Ε.

Ειδικότερα:

- a) Αποθεματικά από παρακράτηση κερδών είναι όλα όσα εξετάστηκαν στις προηγούμενες διακρίσεις,
- b) Αποθεματικά από εισφορές και μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είναι δυνατό να χαρακτηρισθούν κυρίως:
- Η υπέρ το άρτιο διαφορά κατά την έκδοση των μετοχών.
  - Το αποθεματικό από μεταβολές της αξίας της περιουσίας.

Επαναλαμβάνουμε όμως ότι, κατά ευρύτητα διαδεδομένη άποψη, τα τελευταία δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται ως αποθεματικά.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., «αποθεματικά είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο. Στην κατηγορία των αποθεματικών κατατάσσεται και η διαφορά από έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο».

#### **4.7.3 Η λογιστική των αποθεματικών**

Η δημιουργία των υπό στενή έννοια αποθεματικών εκφράζεται λογιστικώς σε χρέωση του λογαριασμού «Κέρδη προς διάθεση» και πίστωση του κατάλληλου λογαριασμού αποθεματικού. Στο Ε.Γ.Λ.Σ. οι λογαριασμοί αυτοί είναι ο 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και οι κατάλληλοι υπολογαριασμοί τού 41, δηλαδή 41.02 «Τακτικό αποθεματικό», 41.03 «Αποθεματικά καταστατικού», 41.04 «Ειδικά αποθεματικά», 41.05 «Εκτακτα αποθεματικά», 41.08 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων», 41.09 «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές», 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα», και 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο».

Η χρησιμοποίηση των αποθεματικών, που καλείται επίσης και διάλυση ή διάθεση των αποθεματικών, εκφράζεται με χρέωση του χρησιμοποιούμενου αποθεματικού και πίστωση του λογαριασμού διαθέσεως κερδών. Ο χειρισμός αυτός ουσιαστικά επιβάλλεται από το υπόδειγμα του πίνακα διαθέσεως κερδών που έχει υιοθετήσει ο Ν. 2190 μετά τις τελευταίες τροποποιήσεις του. Κάτι τέτοιο δυσχεραίνει την κατάρτιση των ετήσιων καταστάσεων σύμφωνα με τα επιβαλλόμενα από τον Ν. 2190 υποδείγματα και για αυτό ο χειρισμός αυτός πρέπει να εγκαταλειφθεί.

Φορολογικώς, τα σχηματιζόμενα αποθεματικά προέρχονται από τα ήδη φορολογηθέντα κέρδη, εκτός ορισμένων που χαρακτηρίζονται ως αφορολόγητα από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

Αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται, φορολογικώς εξομοιώνονται με διανεμόμενα μερίσματα. Παλαιότερα, πριν από την ισχύ του Ν. 2065/1992, η Α.Ε. ήταν υποχρεωμένη να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο μερισμάτων που αναλογούσε, έχοντας όμως το δικαίωμα να αξιώσει την επιστροφή του φόρου εισοδήματος ο οποίος είχε καταβληθεί κατά το σχηματισμό των αποθεματικών.

Ήδη, μετά την ισχύ του Ν. 2065/1992, η φορολογική αντιμετώπιση της κεφαλαιοποίησης αποθεματικών γίνεται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην παράγρ. 4.2., περίπτωση 4.

Σε περίπτωση που θα χρησιμοποιηθούν αποθεματικά για κάλυψη ζημίας, όχι μόνο δεν δημιουργείται αξίωση επιστροφής φόρου αν είναι φορολογημένα, αλλά κατ' επέκταση προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος αν πρόκειται για αφορολόγητα αποθεματικά.

Γενικά, η φορολογική αντιμετώπιση αποθεματικών που σχηματίστηκαν από κέρδη αφορολόγητα ή ειδικώς φορολογηθέντα είναι ιδιαίτερα πολύπλοκη, λόγω όχι μόνο των πολλών σχετικών περιπτώσεων αλλά και των διαφορετικών φορολογικών συνθηκών που ίσχυαν κατά το χρόνο του σχηματισμού των.

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης αποθεματικών ανακύπτει η ανάγκη καταβολής φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

## **4.8 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

### **4.8.1 Έννοια των προβλέψεων**

Η πρόβλεψη συνιστά μια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος της χρήσεως, και αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού όταν, κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση.



Οι προβλέψεις δικαιολογούνται από την αρχή της συντηρητικότητας η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις για να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας. Ενώ δηλαδή ένα έσοδο ή ένα κέρδος αναγνωρίζεται λογιστικώς μόνο όταν είναι πραγματοποιημένο, όταν δηλαδή έχει εισπραχθεί ή έχει δημιουργήσει απολύτως καθορισμένη και διεκδικήσιμη απαίτηση, ένα έξοδο ή μία ζημία αναγνωρίζονται λογιστικώς από τη στιγμή που υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής των. Η πρόβλεψη αποτελεί τη λογιστική αναγνώριση αυτής της πιθανότητας.

Γεγονότα που μπορεί να εμφανίζουν πιθανότητες ζημιών ή εξόδων για την οικονομική μονάδα είναι διάφορα, όπως π.χ. προοπτικές για μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος όταν η επιχείρηση έχει απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που πρέπει να διακανονισθούν σε ξένο νόμισμα, εκκρεμείς δίκες για την έκβαση των οποίων υπάρχουν αμφιβολίες, ενδεχόμενες επισφάλειες απαιτήσεων κ.ά. Για να διενεργηθεί πρόβλεψη, κατά τη γνώμη μας, δεν αρκεί μια ασθενής υπόνοια για την επέλευσή των, αλλά θα πρέπει να υπάρχει μια σημαντική πιθανότητα πραγματοποίησής τους.

Είναι φυσικό ότι η εκτίμηση τόσο της πιθανότητας αυτής όσο, πολλές φορές, και του ποσού της ενδεχόμενης επιβαρύνσεως που θα έχει η οικονομική μονάδα από την πραγματοποίησή της, ενέχει σημαντικό υποκειμενικό στοιχείο. Γι' αυτό κατά τη διενέργεια των προβλέψεων θα πρέπει να συλλέγονται και να αξιολογούνται όλα εκείνα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που μπορούν να τη θεμελιώσουν και να τη δικαιολογήσουν. Με αυτή την προϋπόθεση η διενέργεια των προβλέψεων είναι υποχρεωτική (Σαρσέντης & Παπαναστασάτος, 2008).

#### **4.8.2 Διάκριση των προβλέψεων**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις προβλέψεις σε δύο βασικές κατηγορίες (Παπαδέας, 2013):

1. Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως,
2. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως τα οποία πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσαυξήσει τα οργανικά έξοδα της χρήσεως.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Οι ζημίες αυτές και τα έξοδα, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσαυξήσει τις έκτακτες και ανόργανες ζημίες και έξοδα της κλειόμενης χρήσεως ή τις ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

### **4.8.3 Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων**

Οι προβλέψεις παρακολουθούνται με τους δευτεροβαθμίους του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις», τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων εμφανίζουν σωρευτικά τις ήδη σχηματισμένες και από προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν πιθανολογούμενα έξοδα εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί 44.00-44.09) ή έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα (λογαριασμοί 44.10-44.19 και 44.98), σύμφωνα με τη βασική διάκριση των προβλέψεων που δέχεται το Ε.Γ.Λ.Σ. σε προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι μόνες προβλέψεις που δεν παρακολουθούνται με το λογαριασμό 44 είναι εκείνες που γίνονται για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., επιχειρήσεις. Αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 αν πρόκειται για συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή του 18.01.19 αν πρόκειται για λοιπές συμμετοχές. Οι λογαριασμοί αυτοί θεωρούνται αντίθετοι των λογαριασμών συμμετοχών.

Ο λογαριασμός 44 αναλύεται σε δευτεροβαθμίους κατ' είδος προβλέψεως. Επιπλέον, καθένας από τους λογαριασμούς 44.00-44.09 των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως αναλύεται σε δύο τριτοβάθμιους, με τίτλους 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» (Παπαδέας, 2013).

Στα πλαίσια του λογιστικού χειρισμού των προβλέψεων, χρησιμοποιούνται, κατά τρόπο που θα αποσαφηνισθεί στα επόμενα, και οι λογαριασμοί (Παπαδέας, 2013):

- a) 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Αναλύεται σε δευτεροβαθμίους που αντιστοιχούν στους λογαριασμούς 44.00-44.09, εκτός από τον 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις» ο οποίος αντιστοιχεί στους 18.00.19 και 18.01.19.

- b) 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως». Αναλύεται σε τριτοβάθμιους, κατ' είδος προβλέψεως, σε απόλυτη αντιστοιχία με τους 44.00-44.09.
- c) 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Αναλύεται σε δευτεροβαθμίους, κατ' είδος προβλέψεως, σε απόλυτη αντιστοιχία με τους λογαριασμούς 44.10-44.19 και 44.98.
- d) 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων». Περιλαμβάνει τους δευτεροβαθμίους:
- 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», οι τριτοβάθμιοι του οποίου αντιστοιχούν απόλυτα προς τους δευτεροβαθμίους του 44.
- 84.01 «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους που αντιστοιχούν προς τους δευτεροβαθμίους 44.10 - 44.19 και 44.98.

## **4.9 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Α.Ε.**

### **4.9.1 Γενικές παρατηρήσεις**

Οι αιτίες λύσεως των Α.Ε. καθορίζονται από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190 και είναι οι ακόλουθες:

1. Όταν συμπληρωθεί ο χρόνος διάρκειας που ορίζεται στο καταστατικό.
2. Με απόφαση της Γ.Σ. η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.
3. Λόγω κηρύξεως της Α.Ε. σε κατάσταση πτώχευσεως

Στις περιπτώσεις 1 και 2 ή αν μετά την πτώχευση έχει επέλθει συμβιβασμός ή αποκατάσταση κατά τα ισχύοντα του πτωχευτικού δικαίου, η Α.Ε. μπορεί να αναβιώσει με απόφαση της Γ.Σ. που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία, για την οποία πρέπει να παρίστανται μέτοχοι εκπροσωπώντας τα 2/3 του Μ.Κ. και αυξημένη πλειοψηφία των 2/3 των ψήφων που εκπροσωπούνται.

Επίσης, η Α.Ε. μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση έπειτα από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Αν κατά τη σύσταση της Α.Ε. δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο.

2. Αν η Α.Ε. δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζει ο νόμος.
3. Αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Α.Ε. έχει καταστεί κατώτερο του 1/10 του Μ.Κ. και η Γ.Σ. δεν έχει λάβει μέτρα αποκαταστάσεώς του.
4. Αν η Α.Ε. δεν έχει υποβάλει προς καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε. οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον 3 συνεχών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη Γ.Σ.

Στις παραπάνω περιπτώσεις η αγωγή μπορεί να εγερθεί και από τον Υπουργό Αναπτύξεως ή την κατά περίπτωση εποπτεύουσα Αρχή.

Η Α.Ε. λύεται ακόμα με δικαστική απόφαση έπειτα από αγωγή μετόχου ή μετόχων που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/3 του καταβλημένου Μ.Κ., αν υφίσταται σπουδαίος λόγος που καθιστά αδύνατη τη συνέχιση της εταιρίας, όπως π.χ. αν λόγω ίσων συμμετοχών η εκλογή Δ.Σ. καθίσταται αδύνατη, ή αν η εταιρία δεν μπορεί να λειτουργήσει. Η περίπτωση όμως αυτή δεν εφαρμόζεται σε Α.Ε. που έχουν εισαγμένες τις μετοχές τους σε χρηματιστηριακή αγορά.

Αφού λυθεί η Α.Ε. για οποιαδήποτε από τις παραπάνω αιτίες, εκτός της πτωχεύσεως, η εταιρία τίθεται υπό εκκαθάριση, η οποία αποτελεί το τελικό στάδιο ζωής της Α.Ε. και αποσκοπεί στη ρευστοποίηση του ενεργητικού, την εξόφληση των υποχρεώσεων προς τρίτους και την επιστροφή του εναπομένοντος μέρους της περιουσίας στους μετόχους.

Για τη διενέργεια της εκκαθάρισεως η Γ.Σ. ορίζει εκκαθαριστές, οι οποίοι μόλις αναλάβουν τα καθήκοντά των υποχρεούνται να διενεργήσουν απογραφή της εταιρικής περιουσίας και να συντάξουν ισολογισμό. Σε περίπτωση που η Α.Ε. λύεται με δικαστική απόφαση, ο εκκαθαριστής ορίζεται από το δικαστήριο.

Στη διάρκεια της εκκαθάρισεως η Γ.Σ. των μετόχων διατηρεί όλα τα δικαιώματά της και εγκρίνει τους λογαριασμούς της εκκαθάρισεως, καθώς και την απογραφή και ισολογισμό που επίσης υποχρεούνται να συντάξουν οι εκκαθαριστές κατά τη λήξη της εκκαθάρισεως. Οι μέτοχοι της λυθείσας Α.Ε. είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν το κεφάλαιο που ανέλαβαν και οφείλουν ακόμα, στην έκταση που αυτό είναι αναγκαίο για τους σκοπούς της εκκαθάρισεως.

Αν η εκκαθάριση διαρκέσει επί έτη, οι εκκαθαριστές λογοδοτούν στην ετήσια Γ.Σ. στην οποία υποβάλλουν τα αποτελέσματα της εκκαθάρισεως και έκθεση για τα αίτια που δεν επέτρεψαν την περάτωσή της. Επίσης, οι εκκαθαριστές πρέπει να συντάσσουν και να

υποβάλλουν στη Γ.Σ. ετήσιους προσωρινούς ισολογισμούς. Τα έτη μετρώνται από την ημερομηνία που η Α.Ε. έχει τεθεί υπό εκκαθάριση. Για να συνεχισθεί η εκκαθάριση πέρα της πενταετίας, ο εκκαθαριστής είναι υποχρεωμένος να συγκαλέσει Γ.Σ., στην οποία υποβάλλει σχέδιο για την επιτάχυνση και περάτωση της εκκαθάρισεως. Στο σχέδιο γίνεται έκθεση για τη μέχρι τότε πορεία της εκκαθάρισεως καθώς και για τους λόγους καθυστερήσεως, και προτείνονται μέτρα για την ταχεία περάτωσή της. Στο νόμο (νέες προσθήκες στο άρθρο 49 § 5 Ν. 2190) αναφέρεται ενδεικτικά σειρά τέτοιων μέτρων που οι εκκαθαριστές μπορούν να προτείνουν. Αν το σχέδιο εγκριθεί, οι εκκαθαριστές θα συνεχίσουν το έργο τους σύμφωνα με αυτά που προβλέπει το σχέδιο. Σε περίπτωση μη εγκρίσεως, ο εκκαθαριστής ή μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβλημένου Μ.Κ. μπορούν να ζητήσουν από το δικαστήριο την έγκρισή του. Το δικαστήριο μπορεί να τροποποιήσει τα προβλεπόμενα στο σχέδιο μέτρα, όχι όμως να προσθέσει μέτρα που δεν προβλέπονται από αυτό.

Με το διορισμό των εκκαθαριστών παύει η εξουσία του Δ.Σ. της εταιρίας, στην επωνυμία της οποίας προστίθενται οι λέξεις «υπό εκκαθάριση» (Γκίκας & Παπαδάκη, 2012).

#### **4.9.2 Διαδικασίες της εκκαθάρισεως**

Από νομικής απόψεως, όπως επισημαίνεται, «υπάρχει βασική διαφορά μεταξύ του σκοπού εκκαθάρισης των κεφαλαιακών και των προσωπικών εταιριών. Οι διατάξεις για την εκκαθάριση της Α.Ε. αποβλέπουν κατά πρώτο λόγο στην προστασία των εταιρικών δανειστών και κατά δεύτερο λόγο στη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στους μετόχους. Και τούτο διότι, λόγω της έλλειψης προσωπικής ευθύνης των μετόχων, ως μόνη εξασφάλιση των εταιρικών δανειστών μένει η εταιρική περιουσία, η οποία δεν πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους πριν από την ικανοποίηση των εταιρικών δανειστών».

Η εκκαθάριση των Α.Ε. ακολουθεί τα εξής στάδια (Γκίκας & Παπαδάκη, 2012):

1. Σύνταξη ισολογισμού και συμφωνία λογαριασμών για την εξασφάλιση της ορθότητας των εγγραφών και τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μέχρι την ημέρα κατά την οποία η επιχείρηση ετέθη υπό εκκαθάριση.
2. Σύνταξη πραγματικής απογραφής και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. Η αποτίμηση είναι σκόπιμο να γίνεται με τις πιθανές τιμές ρευστοποιήσεως των στοιχείων και όχι με τους γνωστούς κανόνες του ιστορικού κόστους και την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας.

3. Λογιστικές μεταφορές, με σκοπό τα υπόλοιπα των λογαριασμών να εκφράζουν τη λογιστική αξία των στοιχείων της περιουσίας. Για το σκοπό αυτό μεταφέρονται οι αντίθετοι λογαριασμοί (π.χ. οι λογαριασμοί αποσβεσμένων στοιχείων) ή οι συμπληρωματικοί στους κύριους λογαριασμούς αξίας.
4. Παραβολή των δεδομένων της απογραφής με τα λογιστικά υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών και προσαρμογή των τελευταίων στα δεδομένα της πρώτης, με την προϋπόθεση βέβαια ότι οι αξίες απογραφής έχουν προσδιορισθεί με βάση τις προβλεπόμενες τιμές ρευστοποιήσεως. Σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ απογραφής και υπολοίπων των λογαριασμών, διαμορφώνεται ο λογαριασμός «Διαφορές εκκαθαρίσεως» ή «Διαφορές αποτιμήσεως για εκκαθάριση». Ο λογαριασμός αυτός θα μεταφερθεί, σε μεταγενέστερο στάδιο, στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως».
5. Μετά τις πρώτες πιο πάνω διαδικασίες ακολουθούν οι λογιστικές καταχωρίσεις των πράξεων που εξυπηρετούν την εκκαθάριση της εταιρίας. Οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών και της πραγματοποιούμενης αξίας ρευστοποιήσεως αποτελούν αποτέλεσμα λόγω της εκκαθαρίσεως, που καταχωρείται σε λογαριασμό με τίτλο «Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως».
6. Τα κάθε φύσεως έξοδα εκκαθαρίσεως, καθώς και οι αμοιβές εκκαθαριστών, χρεώνονται αρχικά στο λογαριασμό «Έξοδα εκκαθαρίσεως», ο οποίος μπορεί να αναλύεται κατ' είδος εξόδου, και μεταφέρονται, σε μεταγενέστερο στάδιο, στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως».
7. Αν υπάρχουν στον αρχικό ισολογισμό λογαριασμοί αδιανέμητων κερδών ή ζημιών εις νέο, δεν είναι σωστό να μεταφερθούν στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως», επειδή αντιπροσωπεύουν αποτέλεσμα που οφείλεται στην παρελθούσα κανονική εκμετάλλευση της Α.Ε. και όχι στην εκκαθάριση. Παρόλο που στην πράξη συχνά γίνεται αυτή η μεταφορά, νομίζουμε ότι οι λογαριασμοί αυτοί θα πρέπει να παραμείνουν ανοικτοί μέχρι το τέλος της εκκαθαρίσεως, θεωρούμενοι συστατικό στοιχείο των κατά την έναρξη της εκκαθαρίσεως ιδίων κεφαλαίων της Α.Ε.
8. Μετά τις τελικές αυτές λογιστικές τακτοποιήσεις και εφόσον έχουν ολοκληρωθεί η ρευστοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και η απόσβεση, με εξόφληση ή συμψηφισμό, των κάθε φύσεως υποχρεώσεων προς τρίτους, διαμορφώνεται οριστικά ο λογαριασμός «Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως» στον οποίο μεταφέρονται και τα υπόλοιπα

των λογαριασμών «Διαφορές αποτιμήσεως για εκκαθάριση» και «Έξοδα εκκαθαρίσεως» στα οποία περιλαμβάνεται και η αμοιβή των εκκαθαριστών. Παραμένουν τότε συνήθως ανοικτοί οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

- Μετοχικό Κεφάλαιο.
- Λογαριασμοί διαφορών υπέρ το άρτιο, αποθεματικών, κερδών ή ζημιών εις νέο και γενικά όλοι οι λογαριασμοί που εκφράζουν τα πριν από την εκκαθάριση ίδια κεφάλαια.
- Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως» με χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, ανάλογα με τη φύση του αποτελέσματος.
- Λογαριασμοί ρευστών διαθεσίμων (ταμείο, Τράπεζες κ.λπ.).

Εκτός από τους λογαριασμούς των διαθεσίμων, το αλγεβρικό άθροισμα όλων των άλλων συγκροτεί την τελική καθαρή θέση της εκκαθαρίσεως (Τ.Κ.Θ.Ε.). Αυτή την τελική θέση μπορούμε να την εμφανίσουμε σε ένα λογαριασμό μεταφέροντας εκεί τα υπόλοιπα όλων των άλλων, εκτός από τα διαθέσιμα, οπότε ο ισολογισμός θα περιέχει:

- στο ενεργητικό τους λογαριασμούς των διαθεσίμων,
- στο παθητικό το λογαριασμό «Τελική καθαρή θέση εκκαθαρίσεως».

Αυτός ο τελευταίος λογαριασμός αντιπροσωπεύει τα δικαιώματα των μετόχων επί του τελικού προϊόντος της εκκαθαρίσεως, το οποίο εκφράζεται με τα χρηματικά διαθέσιμα.

Η διανομή των διαθεσίμων στους μετόχους εξαρτάται από το συνολικό ύψος της Τ.Κ.Θ.Ε. και από τη σύνθεση του μετοχικού κεφαλαίου (κοινού, προνομιούχου, αποσβεσμένου).

Αν υπάρχουν προνομιούχοι μέτοχοι των οποίων το προνόμιο συνίσταται στην κατά προτεραιότητα απόδοση της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους κατά τη λύση της εταιρίας, θα λάβουν την αξία αυτή. Σε περίπτωση που η Τ.Κ.Θ.Ε. δεν επαρκεί για να καλύψει την αξία αυτή, το υπάρχον ποσό τα μεριστεί στις προνομιούχες μετοχές, ενώ οι υπόλοιπες κατηγορίες δεν θα λάβουν τίποτε.

Αν μετά την απόδοση της πλήρους ονομαστικής αξίας στους προνομιούχους μετόχους απομείνει υπόλοιπο προς διανομή, θα λάβουν την ονομαστική αξία των μετοχών

τους οι κοινοί μέτοχοι. Σε περίπτωση που το ποσό δεν επαρκεί, θα μερισθεί στις κοινές μετοχές, ενώ οι υπόλοιπες κατηγορίες δικαιούχων δεν θα λάβουν τίποτε.

Αν μετά την πλήρη απόδοση της ονομαστικής αξίας και στους κοινούς μετόχους απομείνει υπόλοιπο για διανομή, σε αυτή δικαιούνται να μετάσχουν οι μέτοχοι, κοινοί και προνομιούχοι και οι κάτοχοι μετοχών επικαρπίας (Γκίκας & Παπαδάκη, 2012).



## **5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**

### **5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α')**

#### **5.1.1 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Άρθρο 44)**

Σύμφωνα με τις Γενικές Διατάξεις (Κεφάλαιο Α') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Άρθρο 44) είναι: «Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013).

#### **5.1.2 Υποκείμενα του φόρου (Άρθρο 45)**

Σύμφωνα με τις Γενικές Διατάξεις (Κεφάλαιο Α') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, τα Υποκείμενα του φόρου (Άρθρο 45) εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται<sup>23</sup> (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

- a) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- b) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- c) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που

---

<sup>23</sup> «Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα».

πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

- d) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- e) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- f) κοινοπραξίες,
- g) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

### **5.1.3 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα (Άρθρο 46)**

Σύμφωνα με τις Γενικές Διατάξεις (Κεφάλαιο Α') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα (Άρθρο 46), αποτελούν (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

- a) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. «Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%)».
- b) η Τράπεζα της Ελλάδος,
- c) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) «που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου»,
- d) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,
- e) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

## **5.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄)**

### **5.2.1 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Άρθρο 47)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β΄) της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, τα Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Άρθρο 47) είναι (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο<sup>24</sup>.
2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
3. Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.
4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ΄ του Μέρους Δεύτερου.
5. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 37 και της παραγράφου 6 του άρθρου 42 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45."

---

<sup>24</sup> Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

6. Ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται του φόρου.

### 5.2.2 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων (Άρθρο 48)

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β΄) της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων (Άρθρο 48) είναι (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:
  - a) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και
  - b) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
  - c) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και
  - d) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και
  - e) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.
2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών-μελών που

βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληρούται η προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής<sup>25</sup>.
4. Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.
5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου αυτού.

### 5.2.3 Υποκεφαλαιοδότηση (Άρθρο 49)

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Υποκεφαλαιοδότηση (Άρθρο 49) είναι (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA)<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

<sup>26</sup> Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.
3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.
4. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.
5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, «τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### **5.2.4 Ενδοομιλικές συναλλαγές (Άρθρο 50)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β΄) της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, οι Ενδοομιλικές συναλλαγές (Άρθρο 50) είναι (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

### **5.2.5 Μεταφορά λειτουργιών (Άρθρο 51)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Μεταφορά λειτουργιών (Άρθρο 51) αποτελεί την κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

- a) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.
- b) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»)<sup>27</sup>.
- c) Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια

---

<sup>27</sup> Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

- d) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ', και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων<sup>28</sup>.

#### 5.2.6 Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων (Άρθρο 52)

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, οι Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων (Άρθρο 52) έχουν ως εξής (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Το παρόν άρθρο αφορά σε μεταβιβάσεις κλάδων δραστηριότητας που ορίζονται στην παράγραφο 2, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό «από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία» και πληρούνται οι προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου<sup>29</sup>.
2. Ως «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία (εφεξής η «εισφέρουσα εταιρεία»), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία (εφεξής η «λήπτρια εταιρεία»), έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του «κεφαλαίου» της λήπτριας εταιρείας<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.

<sup>29</sup> «Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια».

<sup>30</sup> Ως «κλάδος δραστηριότητας» θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα



3. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της εισφοράς ενεργητικού, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της «αγοραίας» αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της λογιστικής αξίας τους.
4. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.
5. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.
6. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημιές της εισφέρουσας εταιρείας που σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται με τις ίδιες προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση.
7. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης.
8. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον οι εισφέρουσες και οι λήπτριες εταιρείες έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
9. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται:
  - a) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος,

---

σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα. «Ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας».

- b) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας,
- c) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι «φορολογικός κάτοικος» άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

**10.** Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε.<sup>31</sup>.

**11.** Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν οι εταιρείες που:

- a) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει,
- b) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,
- c) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/EK ή σε

---

<sup>31</sup> Στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 5 και 6, αλλά η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβάλλονταν σε αυτό το κράτος μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει.

οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

**12.** Η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου αυτού δύναται να επιβάλλει προϋποθέσεις για την εφαρμογή του<sup>32</sup>.

### **5.2.7 Ανταλλαγή τίτλων (Άρθρο 53)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Ανταλλαγή τίτλων (Άρθρο 53) αποτελεί (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε μέτοχο ή εταίρο που μέσω ανταλλαγής μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, αποκτά τίτλους μιας εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας όπως ορίζεται στις επόμενες παραγράφους, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από τον μέτοχο ή εταίρο και πληρούνται οι προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου<sup>33</sup>.
2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «ανταλλαγή τίτλων» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μία εταιρεία (εφεξής: «η αποκτώσα εταιρεία») αποκτά τίτλους άλλης εταιρείας (εφεξής: «η αποκτώμενη εταιρεία») σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η αποκτώσα εταιρεία θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή το πενήντα τοις εκατό (50%) «και έναν τίτλο» τουλάχιστον της αξίας του «κεφαλαίου» της αποκτώμενης εταιρείας. Για το σκοπό αυτόν η εξαγορά που πραγματοποιείται από την αποκτώσα εταιρεία μέσω αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών νοείται ως ενιαία συναλλαγή υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται εντός περιόδου έξι (6) μηνών.
3. Στην περίπτωση της «ανταλλαγής τίτλων», όπως ορίζεται στην παράγραφο 2, η αποκτώσα εταιρεία μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή

---

<sup>32</sup> Η «εισφέρουσα» εταιρεία υποχρεούται να διατηρήσει τους τίτλους που αποκτήθηκαν από την εισφορά ενεργητικού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών (3) ετών, εκτός αν αποδείξει ότι η μεταβίβαση των τίτλων δεν έχει ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

<sup>33</sup> «Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια».

μεταβίβασης τίτλων, υπό την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το δέκα (10%) της ονομαστικής αξίας, ή, αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) "της φορολογητέας αξίας των τίτλων.

4. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της «ανταλλαγής τίτλων», σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.
5. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη "φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων. «Η αποκτώσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει "από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοράία τους αξία» κατά το χρόνο της ανταλλαγής.
6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και/ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και:
  - a) ο μέτοχος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ή
  - b) ο μέτοχος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και κατέχει τόσο τους αρχικούς τίτλους όσο και τους νέους τίτλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.
7. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν οι εταιρείες που:
  - a) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει,
  - b) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,
  - c) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/EK ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

## 5.2.8 Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (Άρθρο 54)

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, οι Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (Άρθρο 54) αποτελούν (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, εφόσον «επιλεγεί» από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες, και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ακόλουθες παραγράφους<sup>34</sup>.
2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «συγχώνευση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:
  - a) μία ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του «κεφαλαίου» της λήπτριας εταιρείας,
  - b) δύο ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του «κεφαλαίου» της λήπτριας εταιρείας.
3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «διάσπαση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:
  - a) μία εταιρεία (εφεξής: η «εισφέρουσα εταιρεία»), κατά τη διάλυσή της χωρίς να τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και

---

<sup>34</sup> «Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια».

του παθητικού της σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (εφεξής: οι λήπτριες εταιρείες) με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της τίτλων του «κεφαλαίου» των ληπτριών εταιρειών,

b) μία εταιρεία (εφεξής: η «εισφέρουσα εταιρεία») μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (εφεξής: οι «λήπτριες εταιρείες»), αφήνοντας τουλάχιστον έναν κλάδο δραστηριότητας στην εισφέρουσα εταιρεία, με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της «τίτλων του κεφαλαίου» των ληπτριών εταιρειών<sup>35</sup>.

4. Σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3, μπορεί να λάβει χώρα πρόσθετη χρηματική καταβολή από τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, με την προϋπόθεση ότι η χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της λογιστικής αξίας των τίτλων.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται μόνον εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και/ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε..

6. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν οι εταιρείες που:

a) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει,

b) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,

c) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/EK ή σε

---

<sup>35</sup> Ως κλάδος δραστηριότητας θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

7. Όπου στο παρόν άρθρο γίνεται αναφορά σε εισφέρουσα ή σε λήπτρια εταιρεία, αυτή ισχύει και για δύο ή περισσότερες εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες.
8. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της «αγοραίας» αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και «της φορολογητέας αξίας τους».
9. Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.
10. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.
11. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.
12. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο «κεφάλαιο» της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής.
13. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου «εφαρμόζονται» για τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού:
  - a) στη μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος,

- b) εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος, στο βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας,
- c) εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., στο βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.
- 14.** Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου «εφαρμόζονται» εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., στο βαθμό που η συγχώνευση ή η διάσπαση επιφέρει τη μεταβίβαση κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.<sup>36</sup>.
- 15.** Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.
- 16.** Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη «φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την συγχώνευση ή διάσπαση».
- 17.** Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου «εφαρμόζονται σε μέτοχο ή εταίρο ο οποίος», σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, ανταλλάσσει τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι:

---

<sup>36</sup> Σε αυτή την περίπτωση, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8, αλλά η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης ή διάσπασης, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.



- a) ο «μέτοχος ή εταίρος» είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ή
- b) ο μέτοχος ή εταίρος, ο οποίος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

### **5.2.9 Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (Άρθρο 55)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (Άρθρο 55) αποτελεί (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. Η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μία ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ L 207/1/ 18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου δεν συνεπάγεται φορολογία των υπεραξιών που υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 54 των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της SE ή της SCE, τα οποία προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα<sup>37</sup>.
2. Η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.
3. Προβλέψεις ή αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE) πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε

---

<sup>37</sup> Σε περίπτωση που τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάσταση της SE ή SCE στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι υπεραξίες του προηγούμενου εδαφίου υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

4. Η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της SE ή της SCE, που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος.

#### **5.2.10 Μη εφαρμογή ευεργετημάτων (Άρθρο 56)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Μη εφαρμογή ευεργετημάτων (Άρθρο 56) αποτελούν (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

Τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα άρθρα 52, 53, 54 και 55 αίρονται ολικά ή μερικά, όταν κάποια από τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα αυτά έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.

#### **5.2.11 Εκκαθάριση (Άρθρο 57)**

Σύμφωνα με το Φορολογητέο Εισόδημα (Κεφάλαιο Β') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, η Εκκαθάριση (Άρθρο 57) είναι το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013).

### 5.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ')

Σύμφωνα με το Φορολογικό Συντελεστή (Κεφάλαιο Γ') της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) που ισχύει για εισοδήματα από 1.1.2014, ο Φορολογικός συντελεστής (Άρθρο 58) αποτελεί (Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013):

1. τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%)<sup>38</sup>.
2. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).
3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου<sup>39</sup>.
4. Για τους φορολογούμενους των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 οι συντελεστές της παραγράφου 1 μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2015.
5. Τα κέρδη των επιχειρήσεων των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/EK της Επιτροπής της 6<sup>ης</sup> Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και

---

<sup>38</sup> Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε' στ' και ζ' του άρθρου 45 τηρούν απλογραφικά βιβλία τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29.

<sup>39</sup> Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ/ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ/ ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην εποχή που διανύουμε, όλοι οι Έλληνες είμαστε μάρτυρες μίας πρωτοφανούς κρίσης σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο, με προεκτάσεις σε όλους τους τομείς της καθημερινότητάς μας. Η χώρα καλείται να αντιμετωπίσει τα συμπτώματα της κακοδιαχείρισης του παρελθόντος, αλλά και να θέσει της βάσεις για την αύξηση της παραγωγικότητας και την επίτευξη ανάπτυξης. Στα πλαίσια αυτής της προσπάθειας, το Ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει πλέον αποκτήσει πρωτεύουσα σημασία για τον επανασχεδιασμό της δημοσιονομικής πολιτικής. Αυτό άλλωστε μπορούμε να συμπεράνουμε και από τις συνεχόμενες μεταρρυθμίσεις και αλλαγές των νομοθετικών διατάξεων στις οποίες προβαίνει το Υπουργείο Οικονομικών προκειμένου να συγκεντρώσει άμεσα έσοδα, να αυξήσει τη ρευστότητά του και να πατάξει τη φοροδιαφυγή. Άλλωστε, αν θεωρήσουμε πως για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, τα φορολογικά συστήματα λαμβάνουν υπόψη διάφορους κοινωνικοπολιτικούς και οικονομικούς παράγοντες, επιδιώκοντας έτσι ένα δίκαιο και αντικειμενικό τρόπο φορολόγησης βασισμένο στη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, μπορούμε να υποθέσουμε πως η διοίκηση με αυτό τον τρόπο επιδιώκει την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης και της ύφεσης, συμβάλλοντας έτσι στην οικονομική ανάκαμψη της χώρας.

Για την επιχειρηματικότητα - που ίσως βρίσκεται στο επίκεντρο της παρούσας συγκυρίας - οι εξελίξεις απαιτούν εγρήγορση, δημιουργία πλάνων ανάπτυξης, σωστό σχεδιασμό και προσεκτικό χειρισμό τόσο σε λογιστικό, όσο και σε φορολογικό επίπεδο. Μετά τις ρυθμίσεις του Νόμου 3842 / 2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ο ρόλος των λογιστών και των φοροτεχνικών έχει διευρυνθεί, αφού εκτός από τη συνυπευθυνότητά τους σε ότι αφορά την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων στα φορολογικά έντυπα των δηλώσεων (ώστε να προκύπτουν οι αναγκαίες λογιστικές συμφωνίες), οι ευθύνες τους έχουν επεκταθεί και στις εργασίες που αφορούν την ορθή φορολογική αναμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των μονάδων για τις οποίες υποβάλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, αφορά τις διαδικασίες μέσω των οποίων προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος (ή η καθαρή ζημία) μιας επιχείρησης, αφού προστεθεί στα λογιστικά κέρδη (ή αφαιρεθεί από τις λογιστικές ζημίες) το ποσό των δαπανών εκείνων, που δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Η πρακτική αυτή επιβάλλεται γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά πως δεν μπορούν όλες οι συναλλαγές να σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, χαρακτηρίζονται ως μη παραγωγικές, θεωρείται πως δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων και θα πρέπει να αντιμετωπιστούν με διαφορετικό τρόπο. Αν και αποτελεί συχνό φαινόμενο - κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης - η καταχώρηση στα βιβλία πράξεων που αφορούν έξοδα της επιχείρησης για πραγματικές, σύννομες συναλλαγές, στο τέλος της χρήσης και κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει να διαχωριστούν οι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά και να προσδιοριστούν οι λογιστικές διαφορές.

Σύμφωνα με την 33 / 1989 απόφαση του ΣτΕ, *«ως λογιστική διαφορά νοείται η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, η οποία οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή σε ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο, χωρίς την οποία ο φορολογούμενος δεν θα προέβαινε, με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, στη μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις»*. Ουσιαστικά, οι λογιστικές διαφορές αφορούν τα έξοδα - ή το μέρος των εξόδων - τα οποία, ενώ έχουν καταχωρηθεί με επάρκεια και ακρίβεια, στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και συγκεντρώνουν όλες τις λοιπές προϋποθέσεις ως προς τη νομιμότητά τους, δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το γεγονός της μη αναγνώρισης των δαπανών οφείλεται - κατά την άποψη του νομοθέτη - σε λόγους που συνδέονται με την μη θεώρηση της δαπάνης ως παραγωγικής. Σε αυτήν την περίπτωση ερευνάται αν η δαπάνη ενισχύει την οικονομική θέση της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος. Συνεπώς, αν η δαπάνη δεν είναι παραγωγική, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, επιχειρείται ένας καθορισμός του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα, με την απαρίθμηση - σε γενικές γραμμές - των δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα. Βεβαίως, είναι προφανές πως ο επακριβής προσδιορισμός της κάθε δαπάνης δεν είναι εφικτός. Άλλωστε, το πλήθος και η διαφορετική φύση των δαπανών, σε

συνδυασμό με το διαφορετικό προσανατολισμό της κάθε επιχείρησης, καθιστά αδύνατη την ακριβή αναφορά τους στο φορολογικό νόμο. Για το λόγο αυτό, στις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχει προβλεφθεί η σύσταση Ειδικής Επιτροπής για την εξέταση των περιπτώσεων των δαπανών, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Οι γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (πλέον Υπουργός Οικονομίας) οι οποίες εκδίδονται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Αυτές οι αποφάσεις περιλαμβάνουν συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση - ή μη - από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, εκδίδονται σαν Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι (ΠΟΑ) και αποτελούν τον οδηγό τόσο για τους φοροτεχνικούς, όσο και για τους ελεγκτές.

Στις ίδιες αποφάσεις περιλαμβάνονται και οι διαχειριστικές περίοδοι στις οποίες αναφέρεται η έκπτωση των δαπανών, όπως αυτές έχουν οριστεί με προηγούμενες αποφάσεις. Αυτή η απαρίθμηση των δαπανών κρίθηκε επιβεβλημένη γιατί, αν δεν καθορίζονταν στο νόμο περιοριστικά οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες, εύλογα θα δημιουργούνταν αμφισβητήσεις κατά την εφαρμογή του νόμου, με όλες τις δυσμενείς συνέπειες, τόσο για τη φορολογική αρχή όσο και για τους φορολογούμενους. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η αναγνώριση των δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες, όχι όμως και για τους φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν τη δυνατότητα επί μη αναγνώρισεως κάποιας δαπάνης να προσφύγουν στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Από όσα προηγήθηκαν, καθίσταται σαφής η σημασία της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, τόσο για τους λογιστές - φοροτεχνικούς, όσο και για τους επιτηδευματίες. Εννοείται πως κρίνεται απαραίτητη η επαρκής γνώση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων - κυρίως δε του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά και των αποφάσεων και πολυγραφημένων διαταγών της Διοίκησης - καθώς επίσης και της σχετικής με το συγκεκριμένο θέμα νομολογίας. Επιπλέον, οι δαπάνες που ήδη έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, αλλά δεν συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης και έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης - σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις - θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αναλυτική κατάσταση

και να απαριθμούνται, ενώ ταυτόχρονα θα πρέπει να έχουν ληφθεί υπόψη κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης της οικονομικής μονάδας. Στα παραπάνω πλαίσια ο λογιστής - φοροτεχνικός υποχρεούται να υποβάλλει «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης» για κάθε πελάτη του, όπως επίσης και «Κατάσταση Αποδοθέντων και Οφειλόμενων (Παρακρατούμενων) Φόρων». Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται ηλεκτρονικά (στο διάστημα από 1<sup>η</sup> Ιουλίου έως 31 Ιουλίου κάθε έτους) και αυτό σημαίνει ότι ο υπεύθυνος λογιστής έχει υποχρέωση να εξετάσει ένα προς ένα όλα τα έξοδα που έχουν λογιστικοποιηθεί σε λογαριασμούς της 6<sup>ης</sup> ομάδας (οργανικά έξοδα) και 8<sup>ης</sup> ομάδας (ανόργανα αποτελέσματα) του Ε.Γ.Λ.Σ. και στη συνέχεια να απορρίψει εκείνα που δεν αναγνωρίζονται, συνυπολογίζοντας τα ποσά τους στην φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Αναλόγως θα πράξει και στην περίπτωση που τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Συνέπεια των παραπάνω είναι οι επιτηδευματίες να πρέπει να προσδιορίσουν σε ειδικά σημεία της φορολογικής τους δήλωσης τις δαπάνες εκείνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και ως εκ τούτου θα προστεθούν στα προκύψαντα από τα βιβλία τους κέρδη προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο εισόδημά τους. Ασφαλώς, η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων υπόκειται σε έλεγχο και στις περιπτώσεις που οι εξωτερικοί ελεγκτές εκτιμήσουν ανακρίβεια ή ελλιπή αναμόρφωση μπορούν να προβούν στις απαιτούμενες παρεμβάσεις.

Η διαδικασία, όπως περιγράφηκε στις προηγούμενες σελίδες, αφορά τη μία πλευρά - τη σημαντικότερη - της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων. Η άλλη πλευρά σχετίζεται με την αφαίρεση από τα κέρδη, των δαπανών που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενη χρήση - χωρίς να υπάρχει τότε δικαίωμα έκπτωσης - αλλά στην κλειόμενη χρήση πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών και μπορεί πλέον η επιχείρηση να ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα της συγκεκριμένης περίπτωσης αφορούν οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που οι επιχειρήσεις υπό τη μορφή νομικών προσώπων υποχρεούνται να σχηματίζουν ή να αναπροσαρμόζουν σε κάθε έτος - βάσει της εμπορικής νομοθεσίας - χωρίς όμως να έχουν δικαίωμα έκπτωσης αυτού του ποσού παρά μόνο για το μέρος που αφορά την επόμενη της κλειόμενης χειριστική χρήση. Κατά συνέπεια, όταν πλέον εκπληρώνεται η προϋπόθεση έκπτωσης των



δαπανών, η επιχείρηση θα αφαιρέσει αυτές από τα λογιστικά της κέρδη, κατά τη σύνταξη της φορολογικής της δήλωσης.

Επίσης θα αφαιρέσει τα έσοδα που προέρχονται από άλλες - παρεπόμενες της κύριας - δραστηριότητές της και υπό προϋποθέσεις είναι αφορολόγητα (όπως είναι για παράδειγμα, τα κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ή τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο). Τέλος οι προσθαφαιρέσεις ολοκληρώνονται με τον προσδιορισμό της αναλογίας των αφορολόγητων εσόδων στα διανεμόμενα (προκειμένου να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη), με την αφαίρεση αναγνωριζόμενων για μεταφορά ζημιών προηγούμενων χρήσεων, με την αφαίρεση αφορολόγητων ποσών βάσει ειδικών διατάξεων των νόμων ή με την ειδική έκπτωση ορισμένων κατηγοριών δαπανών που δίνεται με τη μορφή κινήτρου για την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών (όπως είναι αυτές που αφορούν την τεχνολογική έρευνα, την απασχόληση ατόμων με αναπηρία κ.λπ.).

Στο σημείο αυτό εντοπίζουμε ακόμα μία σημαντική παράμετρο της διαδικασίας, που θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με τη δέουσα προσοχή από τους λογιστές -φοροτεχνικούς, αφού η φορολογική αναμόρφωση δεν περιορίζεται στο επίπεδο της τρέχουσας χρήσης, αλλά επεκτείνεται τόσο σε παρελθούσες, όσο και σε μελλοντικές χρήσεις.

Εν κατακλείδι, διαπιστώνουμε πως αποτελεί βασική αρχή της Διοικητικής των Επιχειρήσεων η διενέργεια δαπανών (με τη μορφή λειτουργικών εξόδων, ή κόστους γενικότερα), ως αναγκαίο και απαραίτητο μέσο για τη δημιουργία των προϋποθέσεων που θα οδηγήσουν στο σχηματισμό εσόδων. Συνεπώς, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων αποφασίζουν και διενεργούν, στα πλαίσια του λειτουργιών τους, τις συναλλαγές που θα μεταβάλλουν τα περιουσιακά στοιχεία των οργανισμών με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύπτει θετικό αποτέλεσμα. Η ανάγκη για την λογιστική παρακολούθηση της διαδικασίας αυτής είναι προφανής.

Η επιστήμη της Λογιστικής δύναται να παράσχει λύσεις σε θέματα προσαρμογής των συναλλαγών στην φορολογική νομοθεσία, ιδιαίτερα δε στην σύγχρονη εποχή των λογιστικών προγραμμάτων μηχανογράφησης και αυτοματοποίησης των διαδικασιών. Η σαφής απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων (και ιδιαιτέρως των συναλλαγών που αφορούν δαπάνες οι οποίες στη συνέχεια θα πρέπει αναμορφωθούν φορολογικά) μπορεί σε σημαντικό βαθμό να διασφαλίσει, τόσο τον προσδιορισμό του πραγματικού λογιστικού αποτελέσματος της χρήσης, όσο και την ευχερή διαχείριση των λογιστικών διαφορών. Πολύτιμο εργαλείο

στη διαδικασία μπορεί να αποδειχθεί οποιοδήποτε λογιστικό πρόγραμμα το οποίο δίδει τη δυνατότητα στο χρήστη να ενημερώνει αυτόματα τους συνδεδεμένους, με κάθε εγγραφή στη Γενική Λογιστική, λογαριασμούς τάξεως μέσω των οποίων παρακολουθούνται οι παράλληλες συναλλαγές της οικονομικής μονάδας.

Πέραν τούτων, η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων απαιτεί επαρκή γνώση της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και της τεχνικών για την ορθή απεικόνιση της διαδικασίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της κάθε επιχείρησης. Προφανώς, αποτελεί μία εργασία που θα πρέπει να διεκπεραιώνεται από καταρτισμένους επαγγελματίες λογιστές - φοροτεχνικούς. Ωστόσο, η τελική επιλογή για το ποιες δαπάνες θα αναμορφωθούν, βαρύνει τον επιτηδευματία (ή την επιχείρηση) που έχει και την τελική ευθύνη για την αναμόρφωση. Για το λόγο αυτό, σε πολλές περιπτώσεις η αναμόρφωση δεν πραγματοποιήθηκε ή ήταν ατελής με προφανή σκοπό να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης.

Αυτό ασφαλώς που προκύπτει ως τελικό συμπέρασμα, είναι πως με την εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου, σε συνδυασμό με την διενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης και την είσπραξη των προβλεπόμενων και αναλογούντων στην επιχείρηση φόρων, μεταφέρεται η ευθύνη από το κράτος προς το λογιστή - φοροτεχνικό και στον νόμιμο ελεγκτή. Η Πολιτεία περιορίζει το κόστος διαχείρισης των φορολογικών ελέγχων, ενδεχομένως κάνει ακόμα ένα βήμα προς τον εξορθολογισμό του συστήματος, ενώ αποτρέπει σε ουσιαστικό βαθμό τον κίνδυνο παράνομων συναλλαγών φαινομένων χρηματισμού μεταξύ επιχειρηματιών, λογιστών και ελεγκτών.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αλεξανδρίδου, Ε., 2007. *Δίκαιο εμπορικών εταιρειών*. Αθήνα: Σάκκουλα Α.Ε..

Γκίκας, Δ. & Παπαδάκη, Α., 2012. *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: Μπένου.

Λιάπης, Κ., 2009. *Εισαγωγή στην Οικονομική των Επιχειρήσεων και τη Λογιστική*. Αθήνα: Μπένου.

Μαρδάς, Γ. & Βαλκάνος, Ε., 2007. *Διοικητική - Οικονομική - Κοινωνική Οργανισμών και Επιχειρήσεων*. Αθήνα: ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΕΒΕ.

Μπατσινίλας, Ε. & Πατατούκας, Κ., 2012. *Σύγχρονη Ανάλυση και Διερεύνηση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Αθήνα: ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ.

Νεγκάκης, Χ., 2010. *Λογιστική Εταιριών. Θεωρία - Εφαρμογές*. Αθήνα: Σοφία Α.Ε. Εκδόσεις.

Παπαδέας, Π., 2013. *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ*. Αθήνα: Σταμούλη Α.Ε..

Πατατούκας, Κ. & Μπατσινίλας, Ε., 2012. *Σύγχρονη Λογιστική*. Αθήνα: Σταμούλη.

Πομόνης, Ν., 2010. *Γενική Λογιστική II (4η Έκδοση)*. Αθήνα: Σταμούλη.

Προεδρικό Διάταγμα Υπ' Αριθ. 38/1992, 1992. *Π.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ Α.Ε.Ε.Ε.*. [Ηλεκτρονικό] Available at: [http://www.poinikachronika.gr/CodeContentsList.asp?CodeStructure\\_ID=3481](http://www.poinikachronika.gr/CodeContentsList.asp?CodeStructure_ID=3481) [Πρόσβαση 15 2 2015].

Σακκέλης, Ε., 2011. *Τα Έσοδα και Έξοδα, Δαπάνες, των Επιχειρήσεων*. Αθήνα: ΒΡΥΚΟΥΣ.

Σαρσέντης, Β. & Παπαναστασάτος, Α., 2008. *Λογιστική Εταιριών Ε' Έκδοση*. Ε' επιμ. Αθηνά: Αθ. Σταμούλη.

Σταματόπουλος, Δ. & Καραβοκύρης, Α., 2014. *Φορολογίας Εισοδήματος - Ανάλυση Ερμηνεία*. Αθήνα: ELFORIN.

Στεφάνου, Κ., 2010. *Μηχανογραφημένη εμπορική διαχείριση και λογιστική*. Αθήνα: University Studio Press.

Συλλιγάρδος, Ν. & Σχοινιωτάκης, Γ., 2012. *Σύγχρονη Χρηματοπιστωτική Διοίκηση*. Αθήνα: ΙΩΝ.

Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής (Ν. 4172/2013), 2013. *N. 4172/2013 ΦΕΚ Α' 167 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.* [Ηλεκτρονικό]

Available

at:

[http://www.et.gr/docs-nph/search/pdfViewerForm.html?args=5C7QrtC22wEaosRGzKxO6XdtvSoClrL8tP77J3eAjAx5MXD0LzQTLWPU9yLzB8V68knBzLCmTXKaO6fpVZ6Lx3UnKl3nP8NxdnJ5r9cmWyJWelDvWS\\_18kAEhATUkJb0x1LIIdQ163nV9K--td6SIufIfsXQ5hV32\\_OJlfQiGThUs-bR\\_-pzcgWXeogLnqDYv](http://www.et.gr/docs-nph/search/pdfViewerForm.html?args=5C7QrtC22wEaosRGzKxO6XdtvSoClrL8tP77J3eAjAx5MXD0LzQTLWPU9yLzB8V68knBzLCmTXKaO6fpVZ6Lx3UnKl3nP8NxdnJ5r9cmWyJWelDvWS_18kAEhATUkJb0x1LIIdQ163nV9K--td6SIufIfsXQ5hV32_OJlfQiGThUs-bR_-pzcgWXeogLnqDYv)

[Πρόσβαση 10 2 2015].

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

## 1. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

| <b>ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ :</b>   |  |                |                            |
|---|--|----------------|----------------------------|
| <b>ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ :</b>  |  |                |                            |
| <b>Α.Φ.Μ. :</b>   |  |                |                            |
| <b>ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ :</b>                                  |  |                |                            |
| <b>Ι. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (άρθρ. 31 ΚΦΕ)</b>                |  |                |                            |
| Συμπληρώνεται σε περίπτωση αναμόρφωσης η στήλη (4) με τα αντίστοιχα ποσά. |  |                |                            |
| Α/Α<br>(1)  | ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ<br>(2)   | ΚΩΔΙΚΟΣ<br>(3) | ΠΟΣΟ<br>ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ<br>(4) |
| *1.   | Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.)-( § 1, περ. α υποπ., αα)  |                |                            |
| 2.  | Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταιρών ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. δεν αναγνωρίζονται.( §1 υποπ.αα ,περ.α )  |                |                            |
| 3.  | Δωρεές – Χορηγίες (μέχρι 10%του συνολικού ποσού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς και εφόσον έχουν κατατεθεί στο Παρακαταθηκών &Δανείων ή σε άλλη Τράπεζα) – ( § 1 ,περ.α., υποπ.γγ,) |                |                            |
| 4.  | Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού (κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο) – ( § 1, περ. α, υποπ. δδ).   |                |                            |
| 5.  | Δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είτε είναι ιδιόκτητα ή μισθωμένα ή με leasing, (πάνω από το προβλεπόμενο όριο).<br>*Συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας ΙΙ. ( §1,περ.β).                   |                |                            |
| 6.  | Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται ( § 1, περ.δ.)   |                |                            |
| 7.  | Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα(φόρος εισοδήματος κ.τ.λ.) που δεν αναγνωρίζονται ( § 1 , περ. ε).  |                |                            |
| 8.  | Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (πλέον των νομίμων) – ( § 1 , περ.στ.)  |                |                            |
| 9.  | Δαπάνες διαφήμισης(μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ Ο.Τ.Α. κ.τ.λ.) – ( § 1 , περ.ιδ )   |                |                            |
| 10.   | Μισθώματα σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων(κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου) – ( § 1 ,περ.ιστ)  |                |                            |
| 11.   | Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων(§ β)   |                |                            |

|     |  |  |  |
|-----|--|--|--|
| 12. | Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση (περιορισμός στο 50% και ανάλογα με τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων και εταιρών.) – (§ 1, περ.ψ)<br>*Συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας ΙΙΙ). |  |  |
| 13. | Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές (§.17.)  |  |  |
| 14. | Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφου της απόφασης ή του εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται.)-( §.9)  |  |  |
| 15. | Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ.  |  |  |
| 16. | Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (δωροεπιταγές- διατακτικές- ενοίκια-πιστωτικές κάρτες στελεχών κτλ(εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στην μισθοδοσία). Δεν αναγνωρίζονται( § 1, περ.χ.)                                |  |  |
| 17. | Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδος(τριγωνικές συναλλαγές) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (§ 1 περ. γ).   |  |  |
| 18. | Λοιπές δαπάνες   |  |  |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΟ (**)</b>   |  |  |

Εικόνα 1: Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης.

Διάφορες παρατηρήσεις<sup>41</sup>:

<sup>41</sup> Αν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές ή δεν έχουν καταλογιστεί ή δεν έχει υποβληθεί Α.Π.Δ. προς το ΙΚΑ, ο υπόχρεος υποβάλλει αίτηση προς το οικείο ασφαλιστικό ταμείο για την βεβαίωση των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών και στοιχεία της αίτησης αυτής συνυποβάλλονται με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή, διατηρείται το δικαίωμα αναγνώρισης της δαπάνης μισθοδοσίας, εφόσον συντρέχουν τα προαναφερόμενα.

a) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Β\* κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανάλογα με την δραστηριότητα, στους κωδικούς 564, 565 και 566 του υποπίνακα ή του πίνακα ΣΤ' της 2<sup>ης</sup> σελίδας του εντύπου Ε3 και

b) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. στις «Σημειώσεις Φορολογουμένου», της τέταρτης σελίδας του ίδιου εντύπου, θα αναγράφεται το συνολικό ποσό που θα προκύπτει από την κατάσταση αναμόρφωσης (ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ: ΕΥΡΩ), με την σημείωση ότι για τους τελευταίους (υπόχρεοι παραγρ. 4 άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.) στη συνέχεια θα μεταφέρεται στον κωδ. 022 της δεύτερης σελίδας του εντύπου Ε5. Στην περίπτωση αυτή δεν χρειάζεται να συμπληρωθούν οι υπόλοιποι κωδικοί 018,019,020,450,021, κα» 023 της ίδιας σελίδας.

**II. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

| ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |        |        |            | ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ |        |        |            |
|----------------------|--------|--------|------------|----------------------|--------|--------|------------|
| Α/Α                  | ΓΡΑΜΜ. | ΑΡΙΘΜ. | ΚΥΒ. ΕΚΑΤ. | Α/Α                  | ΓΡΑΜΜ. | ΑΡΙΘΜ. | ΚΥΒ. ΕΚΑΤ. |
| 1.                   |        |        |            | 6.                   |        |        |            |
| 2.                   |        |        |            | 7.                   |        |        |            |
| 3.                   |        |        |            | 8.                   |        |        |            |
| 4.                   |        |        |            | 9.                   |        |        |            |
| 5.                   |        |        |            | 10.                  |        |        |            |

**ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ Ε.Ι.Χ. :**
**A. ΜΕΧΡΙ 1600 CC :**

| ΚΩΔΙΚΟΣ | ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ | ΠΟΣΟΣΤΟ | ΚΩΔΙΚΟΣ | ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ |
|---------|--------------|---------|---------|---------------------|
|         |              | *30,00% |         |                     |

**B. ΠΑΝΩ ΑΠΟ 1600 CC :**

| ΚΩΔΙΚΟΣ | ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ | ΠΟΣΟΣΤΟ | ΚΩΔΙΚΟΣ | ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ |
|---------|--------------|---------|---------|---------------------|
|         |              | *65,00% |         |                     |

**III. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ**

| ΚΩΔ. | ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ (α) | ΚΩΔ. | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΙΝΗΤΩΝ (β) | ΚΩΔ. | ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΑΣΧΟΛ. (γ) | % (δ)   | ΚΩΔ. | ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ                                       |
|------|------------------|------|---------------------|------|----------------------|---------|------|---|
|      |                  |      |                     |      |                      | *50,00% |      | $\alpha - (\alpha \times \gamma \times \delta : \beta) *$ |
|      |                  |      |                     |      |                      | *50,00% |      | $(\alpha) \times (\delta)$                                |

Ο τύπος  $\alpha - (\alpha \times \gamma \times \delta : \beta)$  εφαρμόζεται όταν το (β) είναι μεγαλύτερο του (γ) .

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ  
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ  
Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ  
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

Εικόνα 2: Κατάσταση Αυτοκινήτων Εταιρίας.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ :

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ :

Α.Φ.Μ. :

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ :

**ΙV. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ (Φ.Π.Α. κ.τ.λ.)**

| ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ   |   | ΚΩΔΙΚΟΣ | ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΑ<br>ΠΟΣΑ | ΚΩΔΙΚΟΣ | ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΑ<br>ΠΟΣΑ |  |
|---|---|---------|--------------------|---------|--------------------|--|
| Π<br>Α<br>Ρ<br>Α<br>Κ<br>Ρ<br>Α<br>Τ<br>Η<br>Θ<br>Ε<br>Ν<br>Τ<br>Ε<br>Σ | ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ<br>ΑΡΘΡΟ 57 Κ.Φ.Ε.     |         |                    |         |                    |  |
|   | ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ<br>ΑΡΘΡΟ 55 Κ.Φ.Ε. |         |                    |         |                    |  |
|   | ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ<br>ΑΡΘΡΟ 58 Κ.Φ.Ε.  |         |                    |         |                    |  |
|   | ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ<br>ΑΡΘΡΟ 54 Κ.Φ.Ε.          |         |                    |         |                    |  |
|   |   |         |                    |         |                    |  |
|   |   |         |                    |         |                    |  |
|   | Φ.Π.Α.                                    |         |                    |         |                    |  |
|   | ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ                                 |         |                    |         |                    |  |
|   | ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ                         |         |                    |         |                    |  |
|   |   |         |                    |         |                    |  |
|   |   |         |                    |         |                    |  |

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ  
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ  
Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ  
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

Εικόνα 3: Κατάσταση Αποδοθέντων και Οφειλομένων Φόρων Εισοδήματος και Έμμεσων Φόρων (Φ.Π.Α. κ.τ.λ.).



## 2. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΔΙΑΘΕΣΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.

Έστω ότι η Α.Ε. «X» κατά τη χρήση 20XX εμφανίζει κέρδη ισολογισμού €200.000. Υπάρχουν λογιστικές διαφορές €35.000 και μεταξύ των κερδών περιλαμβάνονται μερίσματα από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, €5.000 που φορολογήθηκαν σε αυτές. Η Α.Ε. «X», η οποία έχει κεφάλαιο €600.000 καλυπτόμενο από 30.000 μετοχές, προτίθεται να διανείμει το κατά νόμο μέρισμα και να διαθέσει €6.000 ως αμοιβές μελών Δ.Σ. Τα υπόλοιπα κέρδη, σε ακέραιες χιλιάδες, θα διατεθούν για έκτακτο αποθεματικό και το κάτω των χιλίων € κατάλοιπο θα παραμείνει εις νέο. Συντελεστής φόρου Εισοδήματος 25%.

Θα έχουμε:

|                                  |                  |
|----------------------------------|------------------|
| Κέρδη σύμφωνα με τον ισολογισμό  | € 200.000        |
| Πλέον λογιστικές διαφορές        | <u>€ 35.000</u>  |
|                                  | € 235.000        |
| Μείον έσοδα από μερίσματα        | <u>€ 5.000</u>   |
| Φορολογητέα κέρδη                | <u>€ 230.000</u> |
| Φόρος εισοδήματος €230.000 χ 25% | <u>€ 57.500</u>  |
| Κέρδη ισολογισμού                | € 200.000        |
| Μείον φόρος εισοδήματος          | <u>€ 57.500</u>  |
| Καθαρά κέρδη                     | <u>€ 142.500</u> |

Το τακτικό αποθεματικό θα είναι:  $142.500 \times 5\% = 7.125$

Ως προς το μέρισμα<sup>42</sup>, ο υπολογισμός θα γίνει επί των καθαρών κερδών με τον ισχύοντα ελάχιστο συντελεστή 35%.

$142.500 \times 35\% = 49.875$

|                              |         |
|------------------------------|---------|
| 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | 142.500 |
| 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως   |         |
| 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | 142.500 |

---

<sup>42</sup> Στις παραπάνω εγγραφές υπάρχουν κάποιες διαφοροποιήσεις από τα οριζόμενα στο Ε.Γ.Λ.Σ., οι οποίες, είναι απαραίτητες λόγω των νέων αντιλήψεων ως προς το φόρο εισοδήματος, που εισήχθησαν με την τροποποίηση της προϊσχύσασας νομοθεσίας.

88.99 Κέρδη προς διάθεση

---

|  |               |         |
|--|---------------|---------|
| 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ                             |               | 142.500 |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση                                 |               |         |
| 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ |               | 85.125  |
| 41.02 Τακτικό αποθεματικό                                | 7.125         |         |
| 41.05 Έκτακτα αποθεματικά                                | <u>78.000</u> |         |
| 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ                                     |               | 57.000  |
| 53.01 Μερίσματα Πληρωτέα                                 | 51.000        |         |
| 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών                                 | <u>6.000</u>  |         |
| 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ                                  |               | 375     |
| 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο                            |               |         |
| Διάθεση καθαρών κερδών                                   |               |         |

---

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΓΑΤΗΣ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΡΔΑΡΑΣ, 2015