

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

***ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ
ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΣΕ ΣΧΕΣΗ
ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΗΣ***

**ΟΝΟΜΑ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ : ΚΟΥΣΤΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
ΑΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ : 13183**

ΕΠΙΒΛ. ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑΣ : ΙΜΠΡΙΞΗ ΕΛΕΝΗ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2014

TECHNOLOGICAL EDUCATION INSTITUTE OF
PIRAEUS
SCHOOL OF MANAGEMENT AND ECONOMICS
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND FINANCE

THESIS

***ICOME TAX OF PUBLIC LIMITED
COMPARNIES IN GREECE THAN IN OTHER
EUROPEAN COUNTRIES***

NAME : KOUSTA VASILIKI
AM : 13183

SUPERVISOR: IMPRIKSI ELENI

PIRAEUS 2014

Περιεχόμενα

Περίληψη	σελ 5
Summary	σελ 6
Εισαγωγή	σελ 7

Κεφάλαιο Πρώτο: Γενικά Περί Ανωνύμων Εταιριών

1.1 Βασικά Χαρακτηριστικά Α.Ε	σελ 9
1.2 Επωνυμία και Έδρα Α.Ε.	σελ 10
1.3 Καταστατικό της Α.Ε.	σελ 11
1.4 Ίδρυση Α.Ε.	σελ 12
1.4.1 Οι Διαδικασίες ίδρυσης Α.Ε.	σελ 13
1.4.2 Ενέργειες λειτουργίας Α.Ε.	σελ 13

Κεφάλαιο Δεύτερο: Μετοχικό Κεφάλαιο & Όργανα Διοίκησης Α.Ε.

2.1 Μετοχικό Κεφάλαιο Α.Ε.	σελ 16
2.2 Γενική Συνέλευση Μετόχων	σελ 17
2.3 Διοικητικό Συμβούλιο Α.Ε.	σελ 20
2.4 Ελεγκτές της Α.Ε.	σελ 22

Κεφάλαιο Τρίτο: Φορολογία Εισοδήματος Α.Ε. στην Ελλάδα

3.1 Ακαθάριστα Έσοδα	σελ 24
3.2 Εκπιπόμενες Δαπάνες	σελ 25
3.3 Χρονική Περίοδος Προκύψεως του Εισοδήματος	σελ 32
3.4 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος	
3.4.1 Υποβολή Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος ..	σελ 33
3.4.2 Συντελεστής Φορολογίας Εισοδήματος	σελ 34
3.5 Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος και του Φόρου της Α.Ε.	σελ 35
3.6 Διανομή κερδών Α.Ε. & Αποθεματοποίηση	σελ 36
3.6.1 Διανομή κερδών Α.Ε.	σελ 37
3.6.2 Αποθεματικά	σελ 40
3.6.3 Αμοιβές μελών Δ.Σ.	σελ 42

Κεφάλαιο Τέταρτο: Φορολογία Εισοδήματος ΑΕ στις χώρες της Ευρώπης

4.1 Αγγλία	σελ 45
4.2 Ισπανία	σελ 47
4.3 Ελβετία	σελ 50
4.4 Άλλες χώρες της Ευρώπης	σελ 51
Συμπεράσματα	σελ 57
Βιβλιογραφία	

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει το Σύστημα Φορολόγησης Εισοδημάτων των Ανωνύμων Εταιρειών που εδρεύουν τόσο στον ελληνικό χώρο όσο και σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρονται τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανωνύμου Εταιρείας καθώς και οι διαδικασίες που χρειάζονται για την ίδρυσή της.

Στη συνέχεια, στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται λόγος για τα όργανα διοίκησης της Ανωνύμου Εταιρείας, δηλαδή τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων και το Διοικητικό Συμβούλιο, καθώς και για το ύψος του Μετοχικού Κεφαλαίου που απαιτείται για τη σύστασή της και του τρόπου κάλυψής του, δηλαδή εισφορά σε χρήμα (μετρητά ή επιταγές) ή εισφορά σε είδος (ακίνητα ή κινητά πράγματα).

Στο τρίτο κεφάλαιο, αναφέρεται με λεπτομερή τρόπο ο καθορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου της Ανωνύμου Εταιρείας. Επίσης, γίνεται αναφορά για το πώς προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, ποιες δαπάνες θεωρούνται εκπιπτόμενες, καθώς και το πώς γίνεται η διανομή των κερδών ή η αποθεματοποίησή τους.

Εν συνεχεία, στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το σύστημα φορολόγησης εισοδήματος Ανωνύμων Εταιρειών που ισχύει σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με ιδιαίτερη αναφορά στην Αγγλία, Ισπανία και Ελβετία.

Τέλος, γίνεται σύγκριση των συντελεστών φορολόγησης και γενικότερα του συστήματος φορολόγησης των Ανωνύμων Εταιρειών των χωρών αυτών με το καθεστώς που ισχύει στην Ελλάδα.

Για την υλοποίηση της παρούσας εργασίας έγινε αναζήτηση τόσο σε ελληνική όσο και σε ξένη έντυπη και ηλεκτρονική βιβλιογραφία.

SUMMARY

Aim of this thesis is to present the Income Tax System of the Public Limited Company (PLC) established both in Greece and in other European countries.

In particular, in the first chapter the main characteristics of the PLC are mentioned, as well as the necessary procedures for its establishment.

Then, the second chapter refers to the Institutions of PLC management, that is the General meeting of shareholders and the Board, and the amount of capital required for its establishment and the method of covering, contribution in cash (cash or checks) or contribution in kind (property or mobile things).

The third chapter refers in detail to the determining of taxable income and PLC tax. Also, reference is made to resulting gross revenue of the company, expenses deductibility and profit distribution or storage.

Subsequently, the fourth chapter presents the income tax system of Public Limited Companies in other EU countries, with particular reference to England, Spain and Switzerland.

Finally, a comparison is made both on tax rates and the general PLC system of taxation between each of these countries and Greece.

For the realization of this thesis both Greek and foreign print and electronic bibliography were advised.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι κεφαλαιουχική εταιρεία και εντάσσεται στο ευρύ φάσμα των επιχειρηματικών μονάδων, των πιο δυναμικών, δηλαδή, κυττάρων της οικονομίας.

Βασικά στοιχεία που οδήγησαν στο νομικό σχεδιασμό, στη συγκρότηση και δημιουργία των πρώτων ανωνύμων εταιρειών ήταν:

- η επέκταση των εμπορικών συναλλαγών σε εθνικά και διεθνή επίπεδα
- η τεχνολογική εξέλιξη
- η ανάγκη δημιουργίας παραγωγικών μονάδων με μεγάλες εγκαταστάσεις
- τα μακροχρόνια σε απόδοση επενδυτικά προγράμματα
- η ανάπτυξη της ιδιωτικής οικονομίας
- η διάσπαση του επιχειρηματικού κινδύνου σε βάρος περισσοτέρων εταίρων
- ο περιορισμός του κινδύνου μέχρι του ύψους της εταιρικής εισφοράς.

Η Ανώνυμη είναι εταιρεία με το μεγαλύτερο εταιρικό κεφάλαιο, το οποίο μπορεί να συγκεντρώνεται από μεγάλο σχετικά αριθμό ατόμων (μετόχων), ενώ ο όρος ανώνυμη δηλώνει την απρόσωπη εταιρεία. Η προσωπικότητα του κάθε εταίρου χάνεται στις συνελεύσεις των μετόχων ενώ τις αποφάσεις σχετικά με την Διοίκηση και Διαχείριση της Ανωνύμου Εταιρείας παίρνει η πλειοψηφία των μετοχών και όχι η πλειοψηφία των μετόχων. Το νομικό πλαίσιο, ωστόσο, της Α.Ε. παραχωρεί τη δυνατότητα ανάληψης της ευθύνης της Διοίκησης και Διαχείρισης της από πρόσωπα που συγκεντρώνουν επιχειρηματικά, οργανωτικά και ηγετικά προσόντα.

Είναι άγνωστο, χρονικά, πότε άρχισε να αναπτύσσεται ο θεσμός της Ανωνύμου Εταιρείας στην Ευρώπη. Υποτυπώδης μορφή Α.Ε. ανευρίσκεται στις αρχές του 15^{ου} αιώνα στην Γένοβα της Ιταλίας. Ο θεσμός της αναπτύχθηκε και εξελίχθηκε κυρίως με την ανακάλυψη των Ινδιών και της Αμερικής, δηλαδή κατά την εποχή της αποικιοκρατίας, και με την ανάπτυξη των διεθνών μεταφορών και του εμπορίου. Συγκροτήθηκαν τότε μεγάλοι οικονομικοί οργανισμοί που προσέφυγαν σε δημόσιες εγγραφές, για να συγκεντρώσουν κεφάλαια απαραίτητα για την πραγμάτωση των σκοπών τους. Ο παλαιότερος από αυτούς, που μπορεί να χαρακτηριστεί σαν η πρώτη Ανώνυμη, ήταν η Ολλανδική Εταιρεία Ανατολικών Ινδιών (1602). Αργότερα, στις Η.Π.Α. ιδρύθηκαν αρκετές λαϊκής βάσης Α.Ε. από τις οποίες κατασκευάστηκαν σιδηρόδρομοι, κοινοτικό φωταέριο κ.λ.π. Η Α.Ε. με την σημερινή της μορφή διαμορφώθηκε πρώτα στη Γαλλία. Στον Ελληνικό χώρο ο θεσμός δεν ήταν άγνωστος την Αναγέννηση. Πριν την απελευθέρωση υπήρχαν ελληνικές Α.Ε. που έδρευαν σε δυτικές χώρες. Ο θεσμός της εισήχθη με την εισαγωγή του γαλλικού εμπορικού κώδικα και καθιερώθηκε στην πρώτη Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου. Το βασικό νομοθέτημα που την ρυθμίζει είναι ο νόμος 2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» και οι πρώτες Α.Ε. που δημιουργήθηκαν ήταν τραπεζικές

εταιρείες, με χαρακτηριστικό παράδειγμα την Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα το 1828.

Σαν αντικείμενο της παρούσας εργασίας θα αποτελέσει η ανάλυση του κεφαλαίου περί «Φορολογίας Εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιρειών». Αρχικά, θα γίνει μια θεωρητική προσέγγιση του συστήματος φορολόγησης τόσο στην Ελλάδα όσο και σε άλλες χώρες της Ευρώπης και εν συνεχεία θα γίνει σύγκριση μεταξύ αυτών με σκοπό την εξαγωγή συμπερασμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Γενικά Περί Ανωνύμων Εταιριών

Η Α.Ε. είναι κατ' εξοχήν κεφαλαιουχική εμπορική εταιρία και αποτελεί στην Ελλάδα την σοβαρότερη μορφή επιχειρηματικής δράσης όσον αφορά τον νομικό τύπο της εταιρίας.

1.1 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ Α.Ε.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της γνωρίζονται είναι :

- i) Είναι εμπορική επιχείρηση
- ii) Είναι κεφαλαιουχική επιχείρηση
- iii) Για την σύστασή της απαιτούνται αυστηροί όροι δημοσιότητας, δηλαδή συμβολαιογραφικό έγγραφο, έγκριση από την εποπτεύουσα αρχή και δημοσίευση του καταστατικού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
- iv) Έχει νομική προσωπικότητα, δικαιοπρακτική ικανότητα, ιθαγένεια, επωνυμία, κατοικία, περιουσία. Είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και ιδρύεται με σύμβαση.
- v) Το κεφάλαιο της Α.Ε. διαιρείται σε ίσα μεταξύ τους εταιρικά μερίδια που ενσωματώνονται σε τίτλους που ονομάζονται μετοχές. Γι' αυτό αποκαλείται και Μετοχικό Κεφάλαιο.
- vi) Όλοι οι μέτοχοι ευθύνονται πάντοτε περιορισμένα μέχρι του ύψους της ονομαστικής αξίας της μετοχής.
- vii) Οι μετοχές αποτελούν αξιόγραφα που μεταβιβάζονται εύκολα. Αν είναι ανώνυμες, γίνεται με παράδοση της νομής και συμφωνίας των δυο μερών ότι μεταβιβάζεται η κυριότητα αυτών. Αν είναι ονομαστικές, απαιτείται εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στηριζόμενη σε γραπτή συμφωνία μεταβιβάσεως της κυριότητας.
- viii) Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται ελεύθερα, δηλαδή οι μέτοχοι μπορούν να εισέρχονται στην εταιρία από την στιγμή που είναι

κάτοχοι έστω και μιας μόνο μετοχής ή να εξέρχονται από την στιγμή που θα παραχωρήσουν και την τελευταία μετοχή που κατέχουν.

- ix) Οποιαδήποτε μεταβολή στην προσωπική κατάσταση των μελών δεν λύνει την εταιρία.
- x) Η επωνυμία της πρέπει να δηλώνει υποχρεωτικά το είδος της επιχείρησης που ασκεί και να περιέχει την φράση « Ανώνυμη Εταιρία».
- xi) Δεν επιτρέπεται καταγγελία της Α.Ε. πριν την λήξη της.

1.2 ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΚΑΙ ΕΔΡΑ Α.Ε.

Συνέπεια της φυσιογνωμίας που προσδίδει ο νόμος στην Α.Ε. και των άνω χαρακτηριστικών της είναι ότι η επωνυμία της δεν είναι υποχρεωτικό να αποτελείται από τα ονόματα των ιδρυτών της. Μπορεί βέβαια να περιλαμβάνει το όνομα του ιδρυτή ή άλλου προσώπου αλλά ο νόμος επιβάλλει να σχηματίζεται η επωνυμία της από το είδος της επιχείρησης που ασκεί ενώ προστίθενται στο τέλος υποχρεωτικά οι λέξεις «Ανώνυμη Εταιρεία» ολόκληρες ή συντετμημένες «Α.Ε.». Αν ο σκοπός της εταιρίας εκτείνεται σε πολλά αντικείμενα, η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα εξ αυτών. Το απρόσωπο γνώρισμα της Α.Ε. οδηγεί στην ανάγκη της αληθινής και αποκλειστικής επωνυμίας. Δεν πρέπει να ταιριάζει με άλλη επωνυμία και να προκαλεί παραπλάνηση των δανειστών της και του συναλλασσομένου μ' αυτήν κοινού. Η ελληνική Α.Ε. έχει δικαίωμα να χρησιμοποιεί επωνυμία σε ξένη γλώσσα. Μεταβολή της επωνυμίας της Α.Ε. μπορεί να γίνει από τη Γενική Συνέλευση με εξαιρετική απαρτία και απόλυτη πλειοψηφία.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.2190/20 για την επωνυμία της Α.Ε. ισχύουν τα εξής :

- Η Α.Ε. παίρνει την επωνυμία της από το είδος της επιχείρησης που ασκεί.
- Στην επωνυμία εκτός από τα ανωτέρω, μπορεί να περιέχεται και το ονοματεπώνυμο του ιδρυτού ή άλλου φυσικού προσώπου ή η επωνυμία κάποιας εμπορικής εταιρίας.
- Στην επωνυμία πρέπει απαραίτητα να περιέχονται οι λέξεις «Ανώνυμος Εταιρεία».

- Σε περίπτωση που ο σκοπός της εταιρίας εκτείνεται σε πολλά αντικείμενα, η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα εξ αυτών.
- Η τυχόν διεύρυνση του σκοπού δεν συνεπάγεται αναγκαίως και την μεταβολή της εταιρικής επωνυμίας, με την οποία η εταιρία είναι ήδη γνωστή στις συναλλαγές.
- Για τις διεθνείς συναλλαγές της εταιρίας η επωνυμία μπορεί να εκφράζεται και σε ξένη γλώσσα σε πιστή μετάφραση ή με λατινικούς χαρακτήρες.

Μόνο ένας τύπος μπορεί να οριστεί ως έδρα της Α.Ε. Η έδρα της είναι ο τύπος όπου ασκείται η διοίκηση της εταιρείας και όχι κατ' ανάγκη ο τύπος όπου ασκείται η εμπορική δραστηριότητα. Αναφορικά με την έδρα της εταιρείας, πρέπει να οριστεί ένας Δήμος ή μία Κοινότητα της ελληνικής επικράτειας και όχι γενικά μια ευρύτερη περιοχή. Δεν είναι ανάγκη να αναφέρεται και η διεύθυνση στο καταστατικό, πρέπει όμως αυτή να ανακοινωθεί και να καταχωρηθεί στο μητρώο εταιρειών. Αν έδρα οριστεί εκτός από το Δήμο ή την Κοινότητα και συγκεκριμένη διεύθυνση, τότε σε περίπτωση αλλαγής-μεταφοράς της έδρας σε άλλη διεύθυνση στον ίδιο όμως Δήμο ή Κοινότητα χρειάζεται να τροποποιηθεί το καταστατικό. Ο νόμος δεν ορίζει την διάρκεια της έδρας της εταιρείας, συνήθως όμως ορίζεται σε 30-50 χρόνια και αυτό για να αποφεύγονται οι συχνές τροποποιήσεις του καταστατικού. Ο τύπος όπου βρίσκεται η έδρα της εταιρείας είναι σημαντικό στοιχείο για τον προσδιορισμό της ιθαγένειας της Α.Ε.

1.3 ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ Α.Ε.

Το καταστατικό αποτελεί συνταγματικό χάρτη για την Α.Ε. , αφού τα όργανα διοίκησής της καταφεύγουν σε αυτό ώστε να διοικούν και να διαχειρίζονται νόμιμα τα συμφέροντα της. Το καταστατικό καταρτίζεται με δημόσιο έγγραφο και συντάσσεται παρουσία συμβολαιογράφου.

Οι όροι του καταστατικού πρέπει να αναφέρονται υποχρεωτικά στις παρακάτω διατάξεις :

- Στα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που το υπογράφουν (μέτοχοι – ιδρυτές).
- Στην επωνυμία της εταιρείας.

- Στον σκοπό της εταιρείας, όπου ο νόμος ορίζει ότι κάθε Α.Ε. είναι εμπορική.
- Στην έδρα της εταιρείας.
- Στην διάρκεια ζωής της εταιρείας (ο νόμος δεν απαιτεί κατώτατο ή ανώτατο όριο ζωής).
- Στο ποσό του εταιρικού κεφαλαίου και τον τρόπο καταβολής του (το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να καταβάλλεται είτε σε χρήμα είτε σε είδος , δεδομένου όμως ότι είναι δυνατή η αποτίμησή του σε χρήμα).
- Στον αριθμό, είδος και τρόπο έκδοσης των μετοχών.
- Στην σύγκλιση, κατάρτιση, λειτουργία και αρμοδιότητες της Γενικής Συνέλευσης.
- Στην σύγκλιση, κατάρτιση, λειτουργία και αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Στους ελεγκτές της εταιρίας.
- Στη διανομή των κερδών και στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας.
- Στη διάλυση της εταιρείας και στην εκκαθάριση της περιουσίας της.

Το νομικό πρόσωπο της εταιρίας αρχίζει να υπάρχει από την ημερομηνία καταχώρησης της διοικητικής απόφασης του Νομάρχη για την σύστασή της στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και την έγκριση του καταστατικού της από αυτόν ή τον Υπουργό Εμπορίου.

1.4 ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ Α.Ε.

Η Ανώνυμη Εταιρεία συνίσταται υποχρεωτικά με συμβολαιογραφικό έγγραφο από την Υπηρεσία Μιας Στάσης¹ σύμφωνα με το Νόμο 3853/2010, εκτός αν από άλλες διατάξεις προβλέπεται κάτι διαφορετικό. Επιπροσθέτως, η α.ε μπορεί να ιδρυθεί και από ένα μόνο πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη οπότε στην περίπτωση αυτή τα στοιχεία του

¹ Εγκύκλιος 109,Θέμα:<<Απλοποίηση διαδικασιών σύστασης προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιρειών και άλλες διατάξεις>>.(Ν. 3853/2010).

μοναδικού της εταιρού δημοσιεύονται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ).

1.4.1 Οι Διαδικασίες Ίδρυσης Α.Ε

Τα βήματα για την σύσταση-ίδρυση μιας Α.Ε είναι τα ακόλουθα:

1. Προέλεγχος στο αρμόδιο Επιμελητήριο για επωνυμία και διακριτικό τίτλο.
2. Σύνταξη από δικηγόρο σχεδίου καταστατικού και αποστολή του στον συμβολαιογράφο.
3. Προκαταβολή δικηγορικής αμοιβής.
4. Υπογραφή του συμβολαίου σύστασης.
5. Ταμείο Νομικών (Τ.Ν) και Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων Αθηνών (Τ.Π.Δ.Α.).
6. Προεγγραφή στο οικείο Επιμελητήριο.
7. Υποβολή του επικυρωμένου αντιγράφου του καταστατικού στην αρμόδια, της έδρας της εταιρείας, Νομαρχία και έκδοση από αυτήν απόφαση έγκρισης του καταστατικού.
8. Καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε. της εγκριτικής απόφασης του Νομάρχη καθώς και περίληψης του καταστατικού.
9. Διαδικασία δημοσίευσης. Δημοσίευση περίληψης του καταστατικού και της εγκριτικής απόφασης του Νομάρχη στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του Φύλλου της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.). Η δημοσίευση γίνεται με επιμέλεια της Νομαρχίας αφού προηγουμένως καταβληθούν από την εταιρεία τα τέλη δημοσίευσης.
10. Καταβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.). Στη συνέχεια γίνεται η καταβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (ΦΣΚ 1% επί του μετοχικού κεφαλαίου) στην οικεία Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ/ΦΑΒΕ, εντός προθεσμίας 15 ημερών από την καταχώρηση στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών (Μ.Α.Ε.) (υποβάλλεται σχετική δήλωση σε 3 αντίγραφα και 2 αντίγραφα του καταστατικού).
11. Εγγραφή στο οικείο Επιμελητήριο. Εντός δυο μηνών από την σύσταση της Α.Ε. πρέπει να εγγραφεί η εταιρεία στο οικείο Επιμελητήριο.
Η εγγραφή γίνεται με την υποβολή εντύπου και την πληρωμή του ποσού που προβλέπεται για δικαίωμα εγγραφής και ετήσια συνδρομή.

1.4.2 Ενέργειες Λειτουργίας της Α.Ε.

Όλες οι ανωτέρω ενέργειες αφορούν αποκλειστικά την σύσταση-ίδρυση μιας Α.Ε. Για να αρχίσει να λειτουργεί η Ανώνυμη Εταιρεία πρέπει να μισθωθεί (νοικιαστεί) χώρος για την εγκατάσταση των γραφείων της

εταιρίας (εφόσον δεν έχει ήδη μισθωθεί) και να γίνει δήλωση έναρξης εργασιών στη ΦΑΕΕ/ΦΑΒΕ και θεώρηση εταιρικών και φορολογικών βιβλίων.

Τις διατυπώσεις αυτές τις διεκπεραιώνει συνήθως ο λογιστής της εταιρίας. Συγκεκριμένα:

A. Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας/Λήψη Α.Φ.Μ.:

Για το σκοπό αυτό απαιτούνται τα ακόλουθα:

- 1) Συμπλήρωση και υποβολή Ειδικού Εντύπου(M3,M6,M7) στην αρμόδια ΦΑΕΕ/ΦΑΒΕ.
- 2) Επικυρωμένο αντίγραφο του καταστατικού (και οι τυχόν τροποποιήσεις).
- 3) Η απόφαση του Νομάρχη και η Ανακοίνωση Δημοσίευσης της εταιρίας.
- 4) ΤΑΠΕΤ (Εξοδα Εθνικού Τυπογραφείου).
- 5) Αντίγραφο της δήλωσης καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και το διπλότυπο πληρωμής αυτού.
- 6) Τίτλος κυριότητας ακινήτου ή μισθωτήριο επαγγελματικής στέγης θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή.
- 7) Τέλος έναρξης δραστηριότητας.
- 8) Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Νόμου 1599/1986 του νόμιμο εκπροσώπου της εταιρίας, ότι η Α.Ε. είναι νεοσύστατη και ότι θα προσκομιστεί το ΦΕΚ συστάσεως μόλις δημοσιευτεί.
- 9) Εξουσιοδότηση στο λογιστή, ο οποίος θα διεκπεραιώσει τις παραπάνω ενέργειες στην αρμόδια ΦΑΕΕ/ΦΑΒΕ, υπογεγραμμένη από τον νόμιμο εκπρόσωπο με θεώρηση του γνησίου της υπογραφής.

B. Θεώρηση εταιρικών και φορολογικών βιβλίων:

I. Τα εταιρικά βιβλία είναι:

- Βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων
- Βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου
- Βιβλίο Μετόχων και Μετοχών (εφόσον οι μετοχές είναι ονομαστικές)

II. Για την θεώρηση των φορολογικών βιβλίων απαιτούνται:

- 1) Συμπλήρωση και υποβολή ειδικού εντύπου (υπογράφεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής του).
- 2) Εξουσιοδότηση στο λογιστή που θα διεκπεραιώσει τις ανωτέρω ενέργειες στη ΦΑΕΕ/ΦΑΒΕ, υπογεγραμμένη από τον νόμιμο εκπρόσωπο με θεώρηση της υπογραφής του.

3) Σφραγίδα της εταιρίας, στη οποία αναγράφονται η πλήρης επωνυμία, η διεύθυνση της εταιρίας, το τηλέφωνο, το ΑΦΜ και η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Μετά την θεώρηση των βιβλίων συντάσσεται πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου στο οποίο περιέχονται τα εξής:

1. Πλήρη στοιχεία μελών του Δ.Σ.
2. Προσδιορισμός ιδιοτήτων των μελών του Δ.Σ.
3. Διορισμός Διευθύνοντος Συμβούλου ή Γενικού Διευθυντή.
4. Προσδιορισμός τρόπου εκπροσώπησης της εταιρίας.
5. Προσδιορισμός της διεύθυνσεως των γραφείων της εταιρίας.

Το παραπάνω πρακτικό υποβάλλεται στη Νομαρχία για καταχώρηση στο ΜΑΕ και δημοσίευση στο ΦΕΚ μαζί με τα τέλη της δημοσιεύσεως. Μέσα σε δυο μήνες το αργότερο από την σύσταση της Α.Ε. συντάσσεται πρακτικό του Δ.Σ. το οποίο βεβαιώνει ότι καταβλήθηκε το κεφάλαιο από τους ιδρυτές. Σε περίπτωση που το καταστατικό προβλέπει την τμηματική καταβολή του κεφαλαίου συντάσσονται πρακτικά Δ.Σ. μετά από κάθε τμηματική καταβολή.

Για την έκδοση μετοχών απαιτείται η σύνταξη πρακτικού Δ.Σ. το οποίο λαμβάνει την σχετική απόφαση και προσδιορίζει τις λεπτομέρειες εκδόσεως (αριθμός μετοχών, αναγραφόμενα στοιχεία, περιγραφή τους, εξουσιοδότηση προσώπων που θα υπογράψουν τους τίτλους κτλ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Μετοχικό Κεφάλαιο & Όργανα Διοίκησης Α.Ε.

2.1 ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α.Ε.

Η αρχή της σταθερότητας του μετοχικού κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, και ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας της ανώνυμης εταιρίας καθιστούν αναγκαία την ύπαρξη κεφαλαίου για την σύσταση και λειτουργία της ανώνυμης εταιρίας. Το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να δημιουργηθεί είτε από εισφορά σε χρήμα (μετρητά ή επιταγές) είτε από εισφορά σε είδος (ακίνητα ή κινητά πράγματα, χρήση ή επικαρπία πράγματος κ.α.). Η εισφορά σε είδος των μετόχων για το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου εκτιμάται από ειδική κρατική υπηρεσία². Ο εταιρικός δεσμός του μετόχου προς την Α.Ε. εκφράζεται με την μετοχή³, η οποία εξασφαλίζει στον μέτοχο τρία βασικά δικαιώματα:

- Συμμετοχή στα καθαρά κέρδη της εταιρίας
- Συμμετοχή στη διανομή της εταιρικής περιουσίας, που απομένει μετά τη λύση και εκκαθάριση της εταιρίας
- Συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας με το δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση των μετόχων.

Αρμόδιο όργανο για την αύξηση ή την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου είναι η Γενική Συνέλευση.

Συγκεκριμένα, για την **αύξηση** κεφαλαίου, υπάρχει η δυνατότητα κατά την πρώτη πενταετία από την ίδρυση της εταιρίας να πραγματοποιείται με απόφαση του Δ.Σ. αλλά μόνο για ποσά μικρότερα από το αρχικό μετοχικό κεφάλαιο. Οι αυξήσεις είτε επιβάλλονται από τον νόμο με κεφαλαιοποίηση των διαφορών αναπροσαρμογής παγίων ή λόγω εισαγωγής στο Χρηματιστήριο, είτε αποφασίζονται από τους μετόχους με εισφορές μετοχών ή με κεφαλαιοποίηση κερδών χρήσης. Η αύξηση είναι πραγματική όταν υπάρχει καταβολή εισφοράς και ονομαστική όταν δεν υπάρχει καταβολή (πχ κεφαλαιοποίηση κερδών). Επιπλέον, η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να έχει πλειοψηφία κατά $\frac{3}{4}$ και να υπάρχει δικαίωμα προτίμησης υπέρ των παλαιών μετοχών. Η πιστοποίηση της καταβολής του πραγματοποιείται από το Δ.Σ. και έπεται η τροποποίηση του καταστατικού και καταχώρηση της τροποποίησης αυτής.

Αντίθετα, η **μείωση** του εταιρικού κεφαλαίου επιβάλλεται σε περιπτώσεις όπως η ύπαρξη του πλεονάζοντος κεφαλαίου, η οποία θεωρείται και πραγματική μείωση κεφαλαίου και για την οποία έχουμε επιστροφή

² Επιτροπή που συγκροτείται σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ισχύει μετά την τελευταία τροποποίηση που εισήγαγε ο νόμος 2837/2000, άρθρο 2, παράγραφος 1.

³ Η μετοχή αποτελεί τον παραστατικό τίτλο με τον οποίο ο κάτοχος της ασκεί τα ενοχικά του δικαιώματα.

χρημάτων, και σε περιπτώσεις κάλυψης ζημιών, όπου χρησιμοποιείται η ονομαστική μείωση για να μειωθεί η αξία της καθαρής θέσης. Για να πραγματοποιηθεί η μείωση του κεφαλαίου θα πρέπει πρώτα να παρθεί απόφαση για σύγκληση καταστατικής Γενικής Συνέλευσης που να αιτιολογεί το που αποβλέπει η μείωση. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η έκθεση Ορκωτού Ελεγκτή-Λογιστή, ο οποίος πιστοποιεί ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν θα θίξει τα συμφέροντα των πιστωτών της. Για την λήψη της οριστικής απόφασης χρειάζεται αυξημένη απαρτία κατά 2/3 και αυξημένη πλειοψηφία κατά 3/4 από την καταστατική Γενική Συνέλευση. Έπειτα, η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή-Λογιστή θα πρέπει να αποσταλεί στη αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας για έγκριση και να καταχωρηθεί στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και να δημοσιευτεί στο Φ.Ε.Κ.

Με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 12.12.2012(Α' 240) μειώνεται εκ νέου το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. σε 24.000 ευρώ (από 60.000 ευρώ που ήταν). Η μεταβολή αυτή αποτελεί συνέχεια της σταθερής τάσης μείωσης του ελάχιστου εταιρικού κεφαλαίου τα τελευταία χρόνια στην Α.Ε. Το στίγμα του Νομοθέτη άλλωστε αποτυπώνεται και στη νέα εταιρική μορφή της ΙΚΕ⁴, της οποίας το ελάχιστο κεφάλαιο είναι μόλις 1,00 ευρώ (άρθρο 43,παράγραφος 3,νόμος 4072/2012).

Συνεπώς, οι διαρκείς μειώσεις του ελάχιστου απαιτούμενου εταιρικού κεφαλαίου υποδηλώνουν την μειωμένη πλέον σημασία του εταιρικού κεφαλαίου για την προστασία των εταιρικών δανειστών.

Παρολ'αυτά το μετοχικό κεφάλαιο αποτελεί τεκμήριο για την φερεγγυότητα της Α.Ε. και ως στοιχείο του καταστατικού παραμένει σταθερό σε όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της.

2.2 ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Η Γενική Συνέλευση είναι το ανώτατο και το κυρίαρχο όργανο της διοίκησης της Α.Ε. και δικαιούται να αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση (άρθρο 33του Κ.Ν. 2190/1920), ενώ οι αποφάσεις της δεσμεύουν όλους τους μετόχους, ακόμη και αυτούς που διαφωνούν ή απουσιάζουν από την συνεδρίαση.

Με βάση το **άρθρο 34** του Κ.Ν.2190/1920 η Γενική Συνέλευση είναι αρμόδια να αποφασίζει:

- 1) Για τροποποιήσεις του καταστατικού στις οποίες υπάγονται η αύξηση και η μείωση του κεφαλαίου.
- 2) Για την εκλογή των μελών του Δ.Σ. των ελεγκτών και των αναπληρωτών τους.
- 3) Για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

⁴ Εγκύκλιος 44,Θέμα:<<Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες>>.

- 4) Για τον τρόπο διάθεσης των ετήσιων κερδών και τον προσδιορισμό του μερίσματος που θα διανεμηθεί στους μετόχους.
- 5) Για συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή, αναβίωση, παράταση της διάρκειας ή διάλυση της εταιρείας.
- 6) Για διορισμό εκκαθαριστών.
- 7) Για μεταβολή της εθνικότητας της εταιρείας.
- 8) Για μεταβολή του αντικειμένου της επιχείρησης.
- 9) Για επαύξηση των υποχρεώσεων των μετόχων.
- 10) Για κάθε πρόταση που υποβάλλεται νόμιμα από το Δ.Σ., από τους μετόχους ή από τους ελεγκτές.
- 11) Για άσκηση πολιτικής αγωγής κατά των μελών του Δ.Σ. λόγω παραβίασης των καθηκόντων τους.

Σύμφωνα με τον Νόμο 3604/2007, άρθρο 41, παράγραφος 2, στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν υπάγονται:

- 1) Αυξήσεις που αποφασίζονται κατά τις παραγράφους 1 και 14 του άρθρου 13 από το Δ.Σ. καθώς και αυξήσεις που επιβάλλονται από διατάξεις άλλων νόμων.
- 2) Η τροποποίηση του καταστατικού από το διοικητικό συμβούλιο σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 11, τις παραγράφους 2 και 13 του άρθρου 13 και την παράγραφο 4 του άρθρου 17β.
- 3) Ο διορισμός με το καταστατικό του πρώτου διοικητικού συμβουλίου.
- 4) Η εκλογή κατά το καταστατικό, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 18, συμβούλων σε αντικατάσταση παραιτηθέντων, αποθανόντων ή απωλεσάντων την ιδιότητα τους με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.
- 5) Η απορρόφηση κατά το άρθρο 78 ανώνυμης εταιρείας από άλλη ανώνυμη εταιρεία που κατέχει το 100% των μετοχών της.
- 6) Η δυνατότητα διανομής κερδών ή προαιρετικών αποθεματικών μέσα στην τρέχουσα εταιρική χρήση με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου εφόσον έχει υπάρξει σχετική εξουσιοδότηση της τακτικής γενικής συνέλευσης.

Το σύστημα λειτουργίας της γενικής συνέλευσης είναι κεφαλαιοκρατικό. Η δύναμη της ψήφου καθενός μετόχου εξαρτάται από το ποσοστό του κεφαλαίου που εκπροσωπούν οι μετοχές του.

Η γενική συνέλευση διακρίνεται σε **τακτική, έκτακτη και καταστατική**.

- Η Τακτική γενική συνέλευση καλείται να συνεδριάσει μια φορά το χρόνο και εντός 6 μηνών από το τέλος της εταιρικής χρήσης και είναι αρμόδια για την έγκριση του ισολογισμού, διάθεση κερδών και την επανεκλογή ή την αντικατάσταση των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών της.
- Η Έκτακτη γενική συνέλευση συγκαλείται οποτεδήποτε υπάρχουν έκτακτα θέματα είτε με πρωτοβουλία του διοικητικού συμβουλίου είτε

με πρωτοβουλία των μετόχων, εφόσον έχουν τουλάχιστον το 1/20 του εταιρικού κεφαλαίου.

- Η Καταστατική γενική συνέλευση διαφέρει από τις άλλες μόνο στο ότι για την έγκυρη λήψη της απόφασης απαιτείται αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία. Λαμβάνει χώρα όταν πρόκειται να αποφασισθούν ιδιαίτερης βαρύτητας θέματα και κυρίως τροποποίηση του καταστατικού.

Οι **ενέργειες** σχετικά με την σύγκληση και τη διενέργεια της Γ.Σ. της Α.Ε. είναι οι εξής:

- Σύγκληση της γσ με πρόσκληση των μετόχων από το Δ.Σ. της εταιρείας, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν την καθορισμένη ημέρα της συνεδρίασης (για την δημοσίευση της πρόσκλησης).
- Υποβολή στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας κυρωμένου αντιγράφου της ημερήσιας διάταξης με επεξηγηματική έκθεση, καθώς και ένα αντίτυπο του φύλλου των εφημερίδων που δημοσιεύθηκε. (άρθρο 26^α,παρ.1, Κ.Ν 2190/1920)
- Υποβολή από την εταιρεία αντιγράφων των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, με τις σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των ελεγκτών, στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες από την ετήσια τακτική γενική συνέλευση. (άρθρο 43β,παρ. 3, Κ.Ν. 2190/1920)
- Δικαίωμα μετόχου να ζητήσει πριν από την τακτική ετήσια γσ τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των ελεγκτών, δέκα (10) ημέρες πριν την ημέρα της συνεδρίασης. (άρθρο 27,παρ.1, Κ.Ν. 2190/1920)
- Κατάθεση των μετοχών, μαζί με τυχόν πληρεξούσια, από τον μέτοχο στο ταμείο της εταιρείας, πέντε (5) τουλάχιστον ημέρες πριν την ημερομηνία που έχει ορισθεί για την γενική συνέλευση, προκειμένου να συμμετάσχει σε αυτήν. (άρθρο 28 Κ.Ν. 2190/1920)
- Τοιχοκόλληση σε εμφανή θέση του καταστήματος της εταιρείας πίνακα μετόχων που έχουν δικαίωμα ψήφου κατά την Γ.Σ., στον οποίο αναγράφονται αντιπρόσωποι αυτών, καθώς και οι διευθύνσεις τους. (άρθρο 27,παρ.2, Κ.Ν. 2190/1920)
- Διενέργεια της Ετήσιας Τακτικής Γενικής Συνέλευσης
- Τέλος, υποβολή από το Δ.Σ. στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας κυρωμένου αντιγράφου των πρακτικών της Γ.Σ., εντός είκοσι (20) ημερών από την ημέρα διεξαγωγής αυτής.

2.3 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ Α.Ε.

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι το εκπροσωπευτικό και διαχειριστικό όργανο της ανώνυμης εταιρείας. Κατά την ίδρυση της εταιρείας πρέπει πάντα να υπάρχει διοικητικό συμβούλιο, γιατί διαφορετικά θα έχουμε έλλειψη διοίκησης, το οποίο, μάλιστα, εκλέγεται από την Γενική Συνέλευση με την συνήθη απαρτία και πλειοψηφία. Σύμφωνα με το καταστατικό το Δ.Σ. αποτελείται τουλάχιστον από **τρία** (3) μέλη και η θητεία τους σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί τα έξι (6) έτη. Επιπλέον, μέλος του Δ.Σ. μπορεί να είναι και νομικό πρόσωπο εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό. Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να ορίσει ένα φυσικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών του νομικού προσώπου ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δεν ενεργούν ως αντιπρόσωποι της εταιρείας ούτε για δικό τους λογαριασμό εμπορικές πράξεις. Συνεπώς, δεν αποκτούν εμπορική ιδιότητα, δεν πτωχεύουν και δεν προσωποκρατούνται για χρέη της εταιρείας. Το καταστατικό μπορεί, επίσης, να προβλέπει κατά τη ίδρυση της εταιρείας το διορισμό προέδρου, αντιπροέδρου, διευθύνοντος συμβούλου ή πρόσωπα με άλλη ιδιότητα και αρμοδιότητες για το πρώτο διοικητικό συμβούλιο. Ακόμη μπορεί να ορίζει κι άλλο πρόσωπο, πέραν του προέδρου, που υπογράφει τα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου ενώ για τα αντίγραφα που εκδίδονται από τα πρόσωπα αυτά δεν απαιτείται επιπλέον υπογραφή. Επιπροσθέτως, μπορεί να ορίζονται και άλλες διατυπώσεις ή βραχυπρόθεσμες προθεσμίες πρόσκλησης για την σύγκληση του διοικητικού συμβουλίου κατά παρέκκλιση αυτών που προβλέπονται από τον νόμο. Εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό το Δ.Σ. μπορεί να συνεδριάζει με τηλεδιάσκεψη με παρόντα όλα τα μέλη του και επιπλέον μπορεί να ορίζεται κατ' εξαίρεση κι άλλος τόπος στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή πέραν της έδρας.

Το Δ.Σ. είναι υπεύθυνο για τη υποβολή στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου των πράξεων και στοιχείων για τα οποία απαιτείται δημοσιότητα, δηλαδή:

1. Αποφάσεις Υπουργείου Εμπορίου για την ίδρυση Α.Ε. ή για την ανάκληση της άδειας λειτουργίας των.
2. Διορισμός ή παύση εκπροσώπων της Α.Ε.
3. Αύξηση ή μείωση του κεφαλαίου της Α.Ε.
4. Πρακτικό του Δ.Σ. που πιστοποιεί την καταβολή των κεφαλαίων.
5. Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις
6. Μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των Τραπεζών.
7. Την λύση της Α.Ε.
8. Δικαστική απόφαση ακυρότητας της Α.Ε.
9. Διορισμός και αντικατάσταση εκκαθαριστών.
10. Ισολογισμός εκκαθάρισης.
11. Διαγραφή από τα μητρώα.

Όσον αφορά στις **αμοιβές των μελών** του Διοικητικού Συμβουλίου, ερμηνεύοντας το άρθρο 24 του Κ.Ν 2190/1920, διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

Α) Αμοιβή από τα κέρδη της εταιρείας: Τέτοιου είδους αμοιβή προς τα μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας μπορεί να παρέχεται εφόσον γίνει η πρόταση από το ίδιο το Δ.Σ. και επακολουθήσει η έγκριση από την Τακτική Γενική Συνέλευση. Συγκεκριμένα, μπορεί να παρέχεται αμοιβή μόνο μετά την κράτηση κατά το καταστατικό για τακτικό αποθεματικό (τουλάχιστον **5%** του ύψους των καθαρών κερδών) και την διανομή του πρώτου μερίσματος (ποσοστού **6%** επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου).

Β) Έξοδα παραστάσεως μελών Δ.Σ.: Συνηθίζεται πολλές φορές να καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. της Α.Ε. αμοιβές λόγω της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Οι αμοιβές αυτές που χαρακτηρίζονται έξοδα παραστάσεως δεν αντιτίθενται στις διατάξεις του Ν.2190/1920, αντιθέτως η καταβολή τους προβλέπεται από το άρθρο 24, παρ.2 του Νόμου. Τα έξοδα παραστάσεως λοιπόν δεν δίδονται από τα κέρδη της χρήσεως αλλά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως της καταβάλλουσας εταιρείας. Στην περίπτωση που τα έξοδα προβλέπονται από το καταστατικό θα πρέπει το ύψος τους να είναι αυτό που αναφέρεται στο καταστατικό, ενώ στην περίπτωση που δεν προβλέπονται θα πρέπει να εγκρίνονται ως προς το ύψος τους κατά δικαιούχο από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Γ) Αμοιβή μέλους Δ.Σ. βάσει ειδικής σχέσεως εργασίας: Συμβαίνει πολλές φορές στην πράξη μέλη Διοικητικών Συμβουλίων Ανωνύμων Εταιρειών να παρέχουν υπηρεσίες, οι οποίες είναι διαφορετικές από τη φύση των υπηρεσιών διοίκησης που τα μέλη είναι υποχρεωμένα να παρέχουν στην Α.Ε. βάσει του Ν.2190/1920 ή του καταστατικού λ.χ. μέλος του Δ.Σ. της Α.Ε. παρέχει σ'αυτήν υπηρεσίες τεχνικού διευθυντή παραγωγής ή διευθυντή πωλήσεων κ.λ.π. Από πλευράς εμπορικής νομοθεσίας για να είναι νόμιμη μια τέτοια σύμβαση ειδικής σχέσης εργασίας θα πρέπει κατ'αρχάς να υπάρχει σχετική άδεια από την Γενική Συνέλευση των μετόχων της Α.Ε. Συγκεκριμένα κάτι τέτοιο προβλέπεται από το άρθρο 23α παρ.2 του Ν.2190/1920, από το οποίο προκύπτει ότι δεν αρκεί η έγκριση απλώς από την πλειοψηφία των μετόχων που παρίστανται στη Γενική Συνέλευση αλλά απαιτείται να μην υπάρχει αντίρρηση από μετόχους που εκπροσωπούν το 1/3 του παρισταμένου στη συνέλευση μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή απαιτείται αυξημένη πλειοψηφία για την λήψη τέτοιας απόφασης περί την έγκριση της σύμβασης με μέλος του Δ.Σ. Αφού ληφθεί μια τέτοια απόφαση και εγκριθεί από την Γενική Συνέλευση, εν συνεχεία το Δ.Σ. προχωρεί στη σύμβαση της σχετικής ανάθεσης υπηρεσίας με το μέλος του Δ.Σ. Η σύμβαση αυτή θα πρέπει να είναι σαφής, δηλαδή να καθορίζει το είδος της υπηρεσίας, το χρόνο παροχής της καθώς και τον τρόπο και το ύψος της

αμοιβής. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.2 του Ν.2190/1920 τέτοιου είδους αμοιβές θα πρέπει να εγκρίνονται και, εκ των υστέρων, δηλαδή μετά την καταβολή τους από την Τακτική Γενική Συνέλευση με ειδική απόφαση. Ο όρος ειδική απόφαση σημαίνει ότι δεν αρκεί αόριστη απόφαση περί της καταβολής των αμοιβών αυτών στα μέλη του Δ.Σ. αλλά θα πρέπει να αναφέρονται στην απόφαση τα μέλη που έλαβαν τέτοιου είδους αμοιβές καθώς και το ύψος της αμοιβής κατά δικαιούχο.

2.4 ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΤΗΣ Α.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2190/1920, προκειμένου να ληφθεί έγκυρα απόφαση από την ΓΣ σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις), αυτοί θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από δύο τουλάχιστον ελεγκτές. Οι Ανώνυμες Εταιρείες οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42^α, εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του ν.δ. 3329/1995 «Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» (ΦΕΚ 230Α/1955), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά. Στην περίπτωση αυτή οι εταιρείες για τον τακτικό τους έλεγχο έχουν τη δυνατότητα, αντί δυο ελεγκτών, να εκλέγουν ένα μόνο 4^ο ορκωτό Λογιστή. Συνεπώς, από το καταστατικό ή από την εκάστοτε Γενική Συνέλευση των Μετόχων θα πρέπει να ορίζονται τουλάχιστον δυο Τακτικοί και τουλάχιστον δυο Αναπληρωματικοί ελεγκτές πτυχιούχοι ανώτατων σχολών που να έχουν άδεια άσκησης οικονομικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος. Αντιθέτως, δεν μπορούν να ορισθούν ελεγκτές εταιρείας, πρόσωπα από τα αναφερόμενα στην παρ.1 του άρθρου 10 του παρόντος, υπάλληλοι της εταιρείας ή εξαρτημένης προς αυτήν εταιρείας, δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.2190/1920, οι ελεγκτές οφείλουν κατά την διάρκεια της χρήσης να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας και έχουν το δικαίωμα να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου περιλαμβανομένων και των πρακτικών της ΓΣ και του ΔΣ. Με την λήξη της χρήσης οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να ελέγξουν τον ισολογισμό και τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και να υποβάλλουν προς την Τακτική ΓΣ έκθεση με το πόρισμα του ελέγχου τους. Από αυτήν την έκθεση πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια αν ο Ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία λήξης της χρήσης που ελέγχθηκε, η δε Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης τα πραγματικά αποτελέσματα.

Ειδικότερα, οι ελεγκτές πρέπει να αναφέρουν στην έκθεσή τους τα εξής:

- ❖ Αν τους δόθηκαν οι πληροφορίες που τους ήταν αναγκαίες για την εκτέλεση του έργου τους.
- ❖ Αν έλαβαν γνώση του απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων (αν υπάρχουν τέτοια).
- ❖ Αν τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής, όταν πρόκειται για βιομηχανική εταιρεία.
- ❖ Αν τροποποιήθηκε η μέθοδος της απογραφής, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Επιπλέον, οι ελεγκτές οφείλουν να είναι παρόντες στη ΓΣ και να δίνουν κάθε πληροφορία σχετική με τον έλεγχο που έκαναν καθώς επίσης να υποβάλλουν το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό⁵», στο οποίο αναφέρονται οι διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευμένες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα χρήσεως και Διάθεση κερδών), ή παρατηρήσεις για την βελτίωση του συστήματος οργάνωσης ή λειτουργίας της εταιρείας. Το εκδιδόμενο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο Διοικητικό Συμβούλιο ή τον διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας.

Συγκεκριμένα, οι ΑΕ που υποχρεούνται να χρησιμοποιήσουν Ορκωτούς Ελεγκτές είναι οι εξής:

1. Οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων (αρ.3 παρ.1γ Π.Δ. 226/92).
2. Οι αε των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και αυτές που το μετοχικό κεφάλαιο, εν όλο ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή (αρ.3 παρ.1 Π.Δ.226/92).
3. Οι εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών- ΕΠΕΥ(Ν 2396/96).
4. Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε(Ν.1806/86).
5. Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρείες(Ν.2725/99)
6. Οι εταιρείες υδρεύσεως και αποχετεύσεως(αρ.18 Ν.1069/80).
7. Κτηματική Εταιρεία του Δημοσίου (αρ.20 Ν.973/79).
8. Οι αε που υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι συνδεδεμένες μ'αυτές επιχειρήσεις (αρ.3 παρ.1ε Π.Δ. 226/92).
9. Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190.1920.

⁵ Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Φορολογία Εισοδήματος Α.Ε. στην Ελλάδα

3.1 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος ξεκινάει από τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε., ο οποίος γίνεται βάσει των διατάξεων του Ν. 2238/1994.

Στα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. περιλαμβάνονται:

- i) Τα έσοδα από εμπορικές εργασίες, δηλαδή το τίμημα των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν οριστικά, καθώς επίσης και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών.
- ii) Τα έσοδα από ακίνητα, όπως αυτά καθορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 20-22 του Ν.2238/1994.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από ακίνητα δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.2238/1994 (έκπτωση 5% ή 10% για αποσβέσεις και 5% ή 15% για δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ασφάλιστρα κατά πυρκαγιάς κ.τ.λ) αλλά θα αφαιρεθούν χωρίς κανένα περιορισμό, οι αποσβέσεις που προβλέπει το Π.Δ. 100/1998, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης των ακινήτων και οποιεσδήποτε άλλες δαπάνες που αφορούν ακίνητα.

Με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτει το ποσό της αποζημίωσης που υποχρεούται να καταβάλλει εκμισθωτής νομικό πρόσωπο στο μισθωτή επί εμπορικών μισθώσεων κατά την λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου. Το ποσό της αποζημίωσης αυτής εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά ο εκμισθωτής από αυτό το ίδιο ακίνητο, μέσα στο έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Στην περίπτωση που το εισόδημα του συγκεκριμένου ακινήτου δεν επαρκεί για να καλύψει τη αποζημίωση, το τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με τυχόν εισοδήματα άλλων ακινήτων, αλλά ούτε και με άλλα θετικά εισοδήματα που αποκτά ο εκμισθωτής από άλλες πηγές.

Στην περίπτωση ιδιόχρησης ακινήτου, δεν υπάρχει υποχρέωση εμφάνισης στα βιβλία του τεκμαρτού μισθώματος από την ιδιόχρηση του ακινήτου, διότι σε αυτήν την περίπτωση που θα καταχωρηθεί θα πρέπει το ισόποσο να εμφανιστεί και ως τεκμαρτή δαπάνη, οπότε λογιστικά αντλογίζονται και δεν προκύπτει αποτέλεσμα.

- iii) Τα έσοδα από κινητές αξίες, δηλαδή έσοδα από τόκους χορηγηθέντων δανείων, τα έσοδα από τόκους εντόκων γραμματίων του δημοσίου, ομολόγων και τα έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα για τα οποία υπολογίζεται παρακράτηση φόρου 15% και υπάρχει εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης.

Κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού που αφορά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία αποκτήθηκαν έσοδα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, για την λογιστική παρακολούθηση του παρακρατηθέντος για τα εισοδήματα αυτά φόρου εισοδήματος θα έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα:

i) Στην περίπτωση που προκύπτουν **κέρδη** μεγαλύτερα του συνόλου των τυχόν αφορολόγητων εσόδων και των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης:

1. Το ποσό του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε για τα πιο πάνω έσοδα και το οποίο συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος των φορολογητέων κερδών της διαχειριστικής περιόδου, μεταφέρεται από τους υπολογαριασμούς του 33.13 στη χρέωση του λογαριασμού **54.08** «Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος».

2. Το υπόλοιπο ποσό αυτού του φόρου, που δεν συμψηφίζεται παραμένει στους λογαριασμούς του δευτεροβάθμιου 33.13.

ii) Στην περίπτωση κατά την οποία προκύπτουν **ζημίες** μεγαλύτερες του συνόλου των τυχόν αφορολόγητων εσόδων και των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, το σύνολο του ποσού του φόρου που παρακρατήθηκε για τα πιο πάνω έσοδα μεταφέρεται από τους υπολογαριασμούς του 33.13 στον υπολογαριασμό **63.00** «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφισμένος».

iii) Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση θα παραμείνει το ποσό του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε για τα πιο πάνω έσοδα και αναλογεί στα αποθέματα στους υπολογαριασμούς του 33.13.

Τα αναφερόμενα παραπάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

3.2 ΕΚΠΤΩΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Για την εξεύρεση καθαρού εισοδήματος αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα οι αναγνωριζόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος οι οποίες αφορούν τις εμπορικές γενικά επιχειρήσεις.

Επομένως, για την εξεύρεση του καθαρού κέρδους είτε αυτό προέρχεται από καθαρά εμπορικές εργασίες και από επενδύσεις κεφαλαίου σε ακίνητα ή κινητές αξίες, θα αφαιρείται κάθε δαπάνη που έγινε για την απόκτηση εισοδήματος.

Οι δαπάνες αυτές αναφέρονται περιοριστικά στον νόμο και συνεπώς πέρα των δαπανών αυτών καμιά άλλη δαπάνη δεν μπορεί να αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών εκπίπτονται και οι ακόλουθες δαπάνες:

- 1) Τα ποσά που καταβάλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και των τόκων που καταβάλλουν αυτές στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, με την προϋπόθεση ότι οι τόκοι βαρύνουν την εταιρία και δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- 2) Οι τόκοι που καταβάλλουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους κατόχους προνομιούχων μετοχών, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- 3) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλονται κατά τη διάρκεια της χρήσης στα μέλη του ΔΣ για τις υπηρεσίες που προσφέρουν αυτοί στην ανώνυμη εταιρεία, (χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη προέγκρισης από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της), οι οποίες βαρύνουν την εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν.2190/1920.

Επίσης, άλλες δαπάνες που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα είναι:

Αμοιβές – Αποζημιώσεις

1. Η αποζημίωση για κάλυψη αποθετικής ζημίας (διαφυγόντος κέρδους) που επιδικάζεται σε βάρος επιχείρησης με απόφαση διαιτητικού δικαστηρίου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1011706/10109/B0012/14-2-2003)

2. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3. Επιχειρήσεις επεξεργασίας αποβλήτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις αμοιβές που καταβάλλουν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για τη διαχείριση των αποβλήτων

4. Αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ασφάλιστρα

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για ασφάλιση σύνταξης των διευθυνόντων συμβούλων της και των προσώπων που νόμιμα την εκπροσωπούν, εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης. Τα ποσά αυτά αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες των δικαιούχων. (1028327/10150/B0012/27-4-1995).

2. Τα ασφάλιστρα που κατέβαλε επιχείρηση για αγορά μηχανημάτων από το εξωτερικό με σκοπό την επέκταση των ήδη λειτουργουσών εγκαταστάσεών της (δημιουργία δεύτερου εργοστασίου), εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά της ως γενικά έξοδα διαχείρισης, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η πιο πάνω επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε τελικά. (Ε.1628/35/10-3-1986)

3. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων, εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, ως παραγωγικές δαπάνες. (Α.16989/3241/13-1-1982)

4. Ασφάλιστρα πυρός εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

5. Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

6. Ασφάλιστρα μεταφορών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

Εισφορές σε Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης

Οι εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης του ν.3029/2002, με βάση τα οριζόμενα στο ιδρυτικό καταστατικό των ταμείων αυτών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον μετά την απόφαση των επιχειρήσεων να συμμετέχουν στις ως άνω ασφαλιστικές εισφορές η καταβολή αυτών καθίσταται υποχρεωτική. (1061032/1237/Α0012/21-10-2002).

Με την ΠΟΛ.1028/2006 :

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την ασφάλιση των εσόδων που θα απολέσουν σε περίπτωση διακοπής της παραγωγικής διαδικασίας για λόγους ανωτέρας βίας (πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα κλπ) ή μηχανικής βλάβης.

2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την ασφάλιση του προσωπικού τους έναντι των κινδύνων τραυματισμού, θανάτου καθώς και απώλειας προσωπικών αντικειμένων του όταν ταξιδεύει για τις ανάγκες της επιχείρησης.

3. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την είσπραξη αποζημίωσης σε περίπτωση μη εξόφλησης απαιτήσεων από χρεώστες της επιχείρησης.

4. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την κάλυψη της ζημίας που προκύπτει λόγω της χορηγούμενης στους πελάτες τους εγγύησης, σχετικά με την ποιότητα ή ομαλή λειτουργία εμπορευμάτων ή προϊόντων τους.

5. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες λόγω ασφάλισης του προσωπικού τους σε περίπτωση εργατικού ατυχήματος.

6. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις λόγω σύναψης ασφαλίσεων αστικής επαγγελματικής ευθύνης, με τις οποίες καλύπτονται

σωματικές βλάβες τρίτων ή η ζωή τους ή οι υλικές ζημιές σε περιουσιακά στοιχεία τους, οι οποίες ενδέχεται να προξενηθούν από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

7. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την ασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων τους από τρομοκρατικές ενέργειες.

Μισθώματα

1. Το ποσό μισθωμάτων που αντιστοιχεί σε αύξηση του αρχικά συμφωνηθέντος μισθώματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης.

2. Ποσά, που καταβάλλονται από τη μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή μετά από δικαστική απόφαση, λόγω αναπροσαρμογής του μισθώματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκαν και όχι από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (χρήσεων) που αφορά η αναδρομική αύξηση. (1031178/10422/B0012/30-4-2003)

3. Ενοίκια κτιρίων (εργοστασίου, γραφείων, αποθηκών, κλπ.) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

4. Ενοίκια μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

5. Ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Με την ΠΟΛ.1028/2006:

Ενοίκια κτιρίων (εργοστασίου, γραφείων, αποθηκών, γηπέδων λατομείων κλπ).

Με την ΠΟΛ.1036/2006:

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά ενοικίων που καταβάλλουν για τη διαμονή των εργαζομένων τους σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας.

Ενοίκια σε εταιρείες leasing

Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση σε εταιρείες leasing, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση αυτά που αφορούν ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ 1στ')

Μισθώματα αυτοκινήτων

Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικίασεως αυτοκινήτων (εκτός leasing), ανεξάρτητα αν οι εταιρείες αυτές έχουν

αγοράσει τα ενοικιαζόμενα αυτοκίνητα ή τα έχουν μισθώσει από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα στο σύνολό τους.

Έξοδα Μεταφοράς

1. Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων (μισθωμένα λεωφορεία) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

2. Έξοδα κινήσεως μεταφορικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Τα έξοδα περιθάλψεως που καταβάλλει οικειοθελώς η επιχείρηση χάριν του προσωπικού της, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ε.4439/67/1960)

2. Τα ποσά που καταβάλλει οικειοθελώς επιχείρηση χάριν του προσωπικού της για κατασκηνώσεις, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ε. 4439/67/1960)

3. Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος, έστω και αν ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου (εκμισθωτή) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

4. Δαπάνη τηλεφώνου, έστω και εάν το τηλέφωνο ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

5. Δαπάνη ύδρευσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

6. Δαπάνες ταχυδρομικών υπηρεσιών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

7. Δαπάνες αποθήκευσης και φύλαξης προϊόντων, εμπορευμάτων, κλπ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

8. Έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων, εφόσον υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

9. Έξοδα γραφείου (γραφική ύλη, έντυπα), εκπίπτουν εφόσον υπάρχει το προβλεπόμενο δικαιολογητικό. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

10. Καύσιμα και υλικά θέρμανσης, υλικά καθαριότητας, φαρμακείου, εκπίπτουν εφόσον υπάρχει το προβλεπόμενο δικαιολογητικό. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

11. Προμήθειες τραπεζών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

Με την ΠΟΛ.1028/2006 προστέθηκαν:

1. Τα έξοδα δημοσίευσης, παρουσίασης και αποστολής οικονομικών καταστάσεων στα χρηματιστήρια εξωτερικού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον η πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών επιβάλλεται από τη νομοθεσία που ισχύει για τα αλλοδαπά χρηματιστήρια στα οποία είναι εισηγμένες οι μετοχές των εταιριών αυτών.

2. Το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους και κατά ανώτατο όριο τα 6 (έξι) ευρώ ανά εργαζόμενο, ημερησίως, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3. Οι δαπάνες προσωρινής διαμονής αλλοδαπών στελεχών, ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων εγκατεστημένων στη χώρα μας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μέχρι την εξεύρεση μόνιμης κατοικίας από τα παραπάνω πρόσωπα και με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των δικαιούχων ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

4. Συνδρομές σε ιστοσελίδες για την άντληση πληροφοριών που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης.

Αποσβέσεις

Οι τακτικές αποσβέσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι. (1007856/10126/B0012/17-2-2000).

Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του ν. 3091/2002

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές. Επιχειρήσεις που έχουν σχηματίσει ήδη προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικατασταθείσες, από το ν.3091/2002, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»), μέχρι πλήρους απόσβεσής τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις.

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για ομαδική ασφάλιση ζωής στην οποία περιλαμβάνονται εκτός του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της και όλα ή μερικά από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους ασφαλισμένους υπαλλήλους της, καθόσον τα μέλη του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της ανώνυμης εταιρείας. (1059903/10474/B0012/7-6-1994), (1066625/10514/B0012/25-7-1994)

2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αυτής λόγω συμμετοχής σε ομαδικό ασφαλιστήριο κατά το χρόνο που ήταν εργαζόμενοι (πριν από την εκλογή τους ως μελών του Δ.Σ.) , εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της χωρίς να απαιτείται προς τούτο προέγκριση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της. (1059763/10561/B0012/1-7-1993), (1059903/10474/B0012/7-6-1994), (1066625/10514/B0012/25-7-1994)

ΔΩΡΕΕΣ

Δωρεές χρηματικών ποσών κλπ. δωρεών σε Ιερούς Ναούς, Ιερές Μονές Αγίου Όρους, Ιερές Μητροπόλεις, κλπ. Ν.Π.Δ.Δ.

1. Οι δωρεές χρηματικών ποσών των επιχειρήσεων προς τις Σχολικές Επιτροπές, εκπίπτουν από ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον οι επιτροπές αυτές αποτελούν, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ως δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 203 του π.δ. 410/1995. (1055254/1149/A0012/10-7-2003)

2. Οι δωρεές σε χρήμα προς το Ελληνικό Δημόσιο και όλα τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς τη διενέργεια παρακράτησης φόρου 10%, έστω και αν το ποσό της δωρεάς υπερβαίνει το ποσό των 2.950 ευρώ ετησίως. (ΚΦΕ, άρθρο 8, παρ.1, περ.δ)

3. Οι δωρεές σε χρήμα από επιχειρήσεις προς τις Ιερές Μητροπόλεις, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς τη διενέργεια παρακράτησης φόρου εισοδήματος 10%, καθόσον οι Ιερές Μητροπόλεις αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. (1101110/10877/B0012/21-11-2001)

4. Οι χρηματικές δωρεές επιχειρήσεων προς τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, χωρίς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος 10%, καθόσον οι Μονές αυτές αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. (1059318/10640/B0012/24-6-2003)

5.Οι δωρεές σε χρήμα προς το Οικονομικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως και τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται η διενέργεια παρακράτησης φόρου εισοδήματος 10%.

6.Οι δωρεές χρηματικών ποσών προς κοινωφελές ίδρυμα που έχει συσταθεί με τις διατάξεις του α.ν. 2039/1939 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με τους όρους και προϋποθέσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Τα ποσά των δωρεών που υπερβαίνουν τα 290 ευρώ ετησίως να έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του ιδρύματος που τηρείται σε τράπεζα. (1033431/10173/B0012/24-4-1996).

3.3 Χρονική Περίοδος Προκύψεως του Εισοδήματος

Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή και

β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων. Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Σε αυτήν την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο. Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της

φορολογίας, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

3.4 ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.4.1 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταχωρήσουν τις πράξεις του Ισολογισμού και να κλείσουν αυτόν σε τέσσερις (4) μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου και η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας υποβάλλεται μέχρι την 15^η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στην χρήση αυτή. Ο φόρος και η προκαταβολή του φόρου καταβάλλονται σε πέντε (5) μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Η υπό εκκαθάριση ανώνυμη εταιρεία υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε ένα (1) μήνα από την λήξη αυτής. Αν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από την λήξη του έτους και οριστική κατά τη λήξη της εκκαθάρισης.

Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση φορολογίας γίνεται εντός μηνός από την λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με το πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, αντίγραφο

του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο. Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου.

Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από τον νόμο εκκαθάριση, μέσα σε ένα (1) μήνα από την διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από την διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων της.

Ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας, εφόσον μέσα σε έξι (6) μήνες από την λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από την λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ.2 και 3 του άρθρου 106. Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών. Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις της παρ, 2 του άρθρου 106 του παρόντος. Προς τούτο υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από την γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

3.4.2 Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος της Α.Ε.

Σύμφωνα με το νέο καθεστώς ολόκληρο το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας φορολογείται στο όνομά της, οι δε μέτοχοι, τα μέλη του Δ.Σ. και οι λοιποί δικαιούχοι λαμβάνουν τα μερίσματα, ποσοστά από τα κέρδη μετά την αφαίρεση του ανάλογου φόρου, με πλήρη εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως της εταιρίας, των μετόχων και των λοιπών δικαιούχων. Επιπλέον, ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου. Ο φόρος εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας πριν από την αφαίρεση των διανεμομένων κερδών. Από το οικονομικό έτος 2014 ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών αυξάνεται σε **26%**. (άρθρο 109, παρ. 1, πρώτο εδάφιο Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 30, του Ν. 4110/2013 ισχύει).

Η άνω διάταξη ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013).

Σύμφωνα με το άρθρο 102, του Ν. 2238/1994, ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ανώνυμες εταιρείες, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την **1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους**.

3.5 Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου της Α.Ε.

Με το Ν. 4110 / 2013 έγιναν οι εξής αλλαγές στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1, του άρθρου 101, του Ν. 2238/1994 :

- ❖ Καταργείται από τα άρθρο 99 και 106 το ειδικό καθεστώς φορολόγησης των εσόδων για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες. Η φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.
- ❖ Καταργείται η **ειδική φορολογία των «κατ' ειδικό τρόπο εισοδημάτων»**. Η φορολόγηση των εσόδων αυτών θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.
- ❖ Προκαταβολή φόρου. Αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 111 του Ν.2238/1994 ώστε από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, να εκπίπτει μόνο **ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος**.

Το φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας προσδιορίζεται με βάση τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως τα οποία εμφανίζει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ανώνυμης εταιρείας προκύπτει αν από τα ακαθάριστα έσοδα της εκπέσουν οι προαναφερθείσες εκπιπτόμενες δαπάνες.

Το φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας προκύπτει όταν από τα συνολικά καθαρά κέρδη αφαιρεθούν:

- i) Τα εισοδήματα από μερίσματα ανωνύμων εταιρειών και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες.
- ii) Τα εισοδήματα από αφορολόγητα έσοδα.

Ο φόρος εισοδήματος βρίσκεται πολλαπλασιάζοντας το φορολογητέο εισόδημα με τον ανάλογο συντελεστή φορολογίας, ο οποίος είναι **26%**.

Επιπλέον του φόρου αυτού επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά το νομικό πρόσωπο της ανώνυμης εταιρείας. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή **3%** στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα.

Ακαθάριστα Έσοδα
Μείον : Προαναφερθείσες Εκπιπτόμενες Δαπάνες
Συνολικό Καθαρό Κέρδος
Μείον: - Έκπτωση μερισμάτων και κερδών από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες
- Τα εισοδήματα από αφορολόγητα έσοδα
- Ζημίες προηγούμενων χρήσεων
Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα
Επί : Φορολογικός Συντελεστής (26%)
Φόρος Εισοδήματος

Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου Εισοδήματος
Φόρος Εισοδήματος
Επί : Συντελεστής **80%**
Μείον : Παρακρατημένοι στην Πηγή Φόροι
Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος

Υπολογισμός Χαρτοσήμου Κερδών
Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα
Πλέον : Λογιστικές Διαφορές
Επί : Συντελεστής 1,20%
Χαρτόσημο Κερδών

Ποσό προς Καταβολή με την Υποβολή της Δήλωσης
Φόρος Εισοδήματος
Πλέον : Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος Διανυόμενης Χρήσεως
Μείον : Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος Χρήσεως που Έκλεισε
Ποσό προς Καταβολή

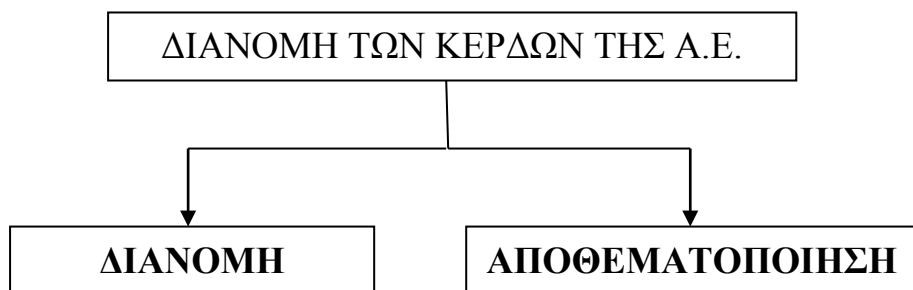
3.6 Διανομή κερδών Α.Ε. και Αποθεματοποίηση

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως διακρίνονται σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα. **Διανεμόμενα** είναι τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρεία στους μετόχους, κατόχους ιδρυτικών τίτλων, μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, το προσωπικό της εταιρείας, δηλαδή είναι τα κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Τα διανεμόμενα κέρδη προέρχονται βασικά από τα κέρδη της χρήσεως και το υπόλοιπο κερδών (εις νέον) των προηγούμενων χρήσεων, είναι δυνατό όμως να προέρχονται και από αποθεματικά που σχηματίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις.

Μη διανεμόμενα κέρδη είναι εκείνα που δεν διανέμονται αλλά παρακρατούνται από την εταιρεία με μορφή αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

Ο όρος διανομής κερδών περιλαμβάνει τόσο την διανομή στην οποία γίνονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρεία, όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρεία.

Σχηματικά η διανομή των κερδών της ανώνυμης εταιρείας είναι:



3.6.1 Διανομή κερδών της Α.Ε.

Τη διανομή των κερδών διέπουν δυο αντίθετες τάσεις. Η μία που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους και η άλλη που τείνει στη διατήρηση στην επιχείρηση του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών.

Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν υπέρ της διανομής των κερδών είναι οι εξής:

- I. Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας επιβάλλουν τη διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών.
- II. Το κύρος που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η εταιρεία, υπαγορεύουν τη διανομή υψηλών μερισμάτων.
- III. Μια κατηγορία μετόχων (κυρίως η μειοψηφία) αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατόν μεγαλύτερων μερισμάτων.
- IV. Η ρευστότητα της επιχείρησης και μάλιστα η ανάγκη εξοφλήσεων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και γενικά η ανάγκη της διατηρήσεως του αναγκαίου κεφαλαίου κινήσεως, υποχρεώνει την διοίκηση της εταιρείας στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσεως.
- V. Οι περισσότεροι επενδυτές προτιμούν επιχειρήσεις που καταβάλλουν σταθερό μέρισμα. Γι'αυτό και οι διευθύνοντες της εταιρείας έχουν την τάση να εφαρμόζουν μια σχετικά σταθερή πολιτική μερίσματος και αναγγέλλουν αύξηση μερίσματος μόνο όταν προβλέπουν ότι θα μπορέσουν και στο μέλλον να διατηρήσουν το μέρισμα σταθερό.
- VI. Ο βαθμός της δανειακής επιβαρύνσεως και η δυνατότητα εξευρέσεως ξένων κεφαλαίων ασκεί επίσης σημαντική βαρύτητα στη λήψη αποφάσεως σχετικά με την πολιτική κερδών. Έτσι οι εταιρίες που έχουν τη δυνατότητα εξευρέσεως δανειακών κεφαλαίων μπορούν να ακολουθούν λιγότερο συντηρητική πολιτική μερίσματος και να

VII. διανέμουν μεγαλύτερο ποσοστό από τα κέρδη τους σε σύγκριση με τις υπερχρεωμένες επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε αδυναμία περαιτέρω δανεισμού και οι οποίες επιπλέον έχουν την ανάγκη των κερδών για να ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις τους.

Τα διανεμόμενα κέρδη είναι δυνατόν να προέρχονται από κέρδη της κλειόμενης χρήσης από κέρδη παλαιότερων χρήσεων εις νέο από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται διανομή. Η κατά το νόμο υποχρεωτική διανομή κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και δεν αφορά τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα αποθεματικά. Σύμφωνα με το νόμο τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος εισοδήματος.

Απαγορεύσεις και περιορισμοί των κερδών

Για να πραγματοποιηθεί όμως η διανομή των κερδών της χρήσεως πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις:

1. Πρέπει να επιτρέπεται η διανομή κερδών από τον νόμο

Σύμφωνα με το νόμο ορίζεται ότι μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

2. Απαγόρευση διανομής κερδών όταν δεν εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα της εταιρείας.

Αποβλέποντας στη βιωσιμότητα της επιχείρησης, ο νόμος ορίζει για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και με επιφύλαξη για τις διατάξεις που την υπαγορεύουν, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους εφόσον κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας είναι ή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένο με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύονται από τον νόμο ή το καταστατικό.

Το ποσό αυτού του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.

Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από την γενική συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με τον νόμο και το καταστατικό.

3. Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Για να γίνει διανομή των κερδών της χρήσης πρέπει να έχουν προηγουμένως εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως, από τις οποίες προκύπτουν και τα προς διανομή κέρδη. Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία έγκρισης των καταστάσεων αυτών γίνονται από την τακτική γενική συνέλευση.

Σειρά στη Διανομή των κερδών της χρήσης

Ο νόμος μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ. καθορίζει την σειρά με την οποία διανέμονται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά, γιατί οι διατάξεις είναι αναγκαστικής εφαρμογής και απαγορεύονται οι παρεκκλίσεις της. Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως όπως προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» αυξάνονται ή μειώνονται με:

- τις διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους.

Το άθροισμά τους συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και εφόσον είναι κέρδος διατίθεται με την ακόλουθη σειρά:

1. Τακτικό αποθεματικό
2. Πρώτο μέρισμα
3. Πρόσθετο μέρισμα
4. Αποθεματικά καταστατικού
5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά
6. Αφορολόγητα αποθεματικά
7. Αμοιβές και ποσοστά μελών ΔΣ
8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο

Σύμφωνα με τον **N.4110/2013** ισχύουν τα εξής:

- Εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 99 όπου στη περίπτωση που διανέμονται τα κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος τα κέρδη αυτά φορολογούνται με **26%**.
- Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή **10%**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. (Η άνω διάταξη ισχύει για τα διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1/1/2014 και μετά, άρθρο 28,παρ.1)
- Επιπλέον, από τα διανεμόμενα προμερίσματα παρακρατείται φόρος **10%**, όπου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. (Η άνω διάταξη ισχύει για τα προμερίσματα που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1/1/2014 και μετά, άρθρο 28,παρ.1)

3.6.2 Αποθεματικά

Αποθεματικά είναι σωρευμένα καθαρά κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί στους μετόχους, ούτε έχουν κεφαλαιοποιηθεί (δηλαδή δεν έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό κεφάλαιο με αντίστοιχη αύξησή του, μετά από εφαρμογή της προβλεπόμενης από το νόμο διαδικασίας), αλλά εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς καθαρής θέσεως που στον τίτλο τους φέρουν και τη λέξη «Αποθεματικό». Τονίζεται ότι τα αποθεματικά δημιουργούνται αποκλειστικά και μόνο από μη διανεμόμενα στους μετόχους καθαρά κέρδη, τα οποία αποθεματοποιούνται και παραμένουν στην επιχείρηση, αυξάνοντας τα ίδια κεφάλαια της.

Τα φανερά αποθεματικά (όλων των κατηγοριών) λογιστικώς εμφανίζονται στο παθητικό, όπως και το κεφάλαιο. Η εμφάνισή τους αυτή στο παθητικό υποδηλώνει την προέλευσή τους και δείχνει το ύψος του συγκεκριμένου αποθεματικού, ενώ οι αξίες, τις οποίες αντιπροσωπεύουν τα αποθεματικά, περιλαμβάνονται στο ενεργητικό και δείχνει πως επενδύθηκαν αυτά.

Τα αφανή αποθεματικά δεν εμφανίζονται στο παθητικό, αλλά και αυτών η προέλευση είναι τα καθαρά κέρδη της επιχειρήσεως και οι αξίες τις οποίες αντιπροσωπεύουν είναι διάχυτες στα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού.

Οι σκοποί τους οποίους αποβλέπει ο σχηματισμός των αποθεματικών είναι κυρίως οι εξής:

- Εξασφάλιση της ακεραιότητας του κεφαλαίου.
- Επαύξηση των παραγωγικών μέσων που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση.
- Επαύξηση της εμπιστοσύνης των τρίτων προς την επιχείρηση.
- Εξασφάλιση σταθερότητας διανεμόμενων κερδών.
- Ενίσχυση της οικονομικής θέσεως της επιχείρησης.
- Επαύξηση της ρευστότητας της επιχειρήσεως.

Φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών σύμφωνα με τον Ν.4110/2013

I. Αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανωνύμων εταιριών.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανωνύμων εταιριών φορολογούνται κατά τον χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης. Πέρα του φόρου εισοδήματος που οφείλεται, ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση Για τη κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 ισχύουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια στην παρ. 3.4. (άρθρο 106, παρ. 3, Ν. 2238/1994).

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία που διανέμει ή κεφαλαιοποιεί το έτος 2014 αφορολόγητο αποθεματικό € 20.000 κατ' αρχήν θα το φορολογήσει με συντελεστή 26% και θα υπολογίσει φόρο εισοδήματος (20.000 X 26% =) € 5.200 οπότε θα απομείνει υπόλοιπο μετά τη φορολογία € 14.800 από το οποίο θα παρακρατήσει φόρο με συντελεστή 10% (14.800 X 10%=) € 1.480 και θα διανείμει στους μετόχους ή θα κεφαλαιοποιήσει το ποσό € 13.320 (βλέπε, «Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. και Ε.Π.Ε» Γ. Αληφαντής , Αθήνα 2011, έκδοση Πάμισος σελ. 276 κ.ε. και 427)

II. Φορολογία διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών φορολογθέντων κατ' ειδικό τρόπο.

Εφαρμόζονται τα ανωτέρω οι διατάξεις των οποίων εξακολουθούν να ισχύουν Στην περίπτωση αυτήν ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά. (άρθρο 106, παρ. 4, Ν.2238/1994)

III. Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα).

Η παράγραφος 12 του άρθρου 14 του ν. 3943/2011 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10, παρ. 1, του Ν. 4110/2013 ως εξής: «Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3299/2004 (Α' 261), του ν. 2601/1998 (Α' 81), του ν. 1262/1982 (Α' 70), καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του ν. 3908/2011 (Α' 8) όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού. Για τα κέρδη αυτά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή για τα πιο πάνω αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 (Α' 127) ή του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 (Α' 101).»

Η διάταξη αυτή ισχύει από 23.1.2013

3.6.3 Αμοιβές μελών ΔΣ

Αμοιβές μελών ΔΣ ανώνυμης εταιρίας νοούνται οι με οποιονδήποτε τρόπο παρεχόμενες σε αυτούς ωφέλειες, σε ανταμοιβή των παρασχεθεισών υπηρεσιών τους προς την εταιρία. Με βάση τις διατάξεις της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας, οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του ΔΣ διακρίνονται :

1) Σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του ΔΣ, σύμφωνα με το άρθρο 24 του κωδ.Ν.2190/1920.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι εξής αμοιβές:

- Ποσοστά επί των κερδών.
- Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση (έξοδα παραστάσεως).
- Αμοιβές καταβαλλόμενες στον Διευθύνοντα Σύμβουλο.
- Εκτός μισθού αμοιβές και αποζημιώσεις.

2) Σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του ΔΣ, σύμφωνα με το άρθρο 23α του κωδ. Ν.2190/1920.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι εξής αμοιβές:

- Μισθοί μελών ΔΣ λόγω σύμβασης εξαρτημένης εργασίας.
- Αμοιβές μελών ΔΣ λόγω σύμβασης ανεξάρτητων υπηρεσιών (παροχή νομικών ή οικονομικών υπηρεσιών).
- Μισθοί και αμοιβές διευθυντών που τελούν υπό την έγκριση της γενικής συνέλευσης.

3) Αμοιβές καταβαλλόμενες από ελευθεριότητα της εταιρίας (άρθρο 25,παρ.5, Ν.2238/1994).

Σύμφωνα με τον Ν.4110/2013 ισχύουν τα εξής:

Αμοιβές ή ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Για τις αμοιβές ή τα ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιανδήποτε μορφή (bonus) ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή **40%** (άρθρο 54, παρ. 5, δεύτερο εδάφιο , Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 5, περ. α , του Ν. 4110/2013 ισχύει) .

Η διάταξη αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013). Οι άνω αμοιβές καταβάλλονται μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και χαρτοσημαίνονται με τέλος **1,2%**, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό με βάση τις οδηγίες του Ι.Κ.Α. υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές στην περίπτωση όπου ο μισθωτός καθόλη τη διάρκεια της χρήσεως ή για ορισμένες μισθολογικές περιόδους αυτής ασφαλιζέτο μέχρι την ανώτατη ασφαλιστική κλάση του Ι.Κ.Α.

Έξοδα παραστάσεως , εκτός μισθού αμοιβές , παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης.

Για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2013 και μετά και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 (ιδρυτικοί τίτλοι) και 5 (παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης) του άρθρου 25, ενεργείται παρακράτηση με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (**40%**). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. (άρθρο 54, παρ. 5, δεύτερο εδάφιο , Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 5, περ. α , του Ν. 4110/2013 ισχύει). Η διάταξη αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013). Σημειώνεται ότι για τα έξοδα παραστάσεως και τις εκτός μισθού αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας απαιτείται : **α)** καταρχήν απόφαση του διοικητικού συμβουλίου , **β)** στη συνέχεια καταβάλλονται με την έκδοση απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης ή εντάλματος πληρωμής το οποίο έχει όλα τα στοιχεία της απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης, από το ποσό της αμοιβής παρακρατείται φόρος εισοδήματος **40%** και χαρτόσημο **1,2%** και **γ)** τέλος , οι αμοιβές αυτές , εκ των υστέρων, εγκρίνονται από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων σύμφωνα με το άρθρο 24, του κωδ. Ν. 2190/1920. **Τα αναφερόμενα ανωτέρω ισχύουν και για τις καταβαλλόμενες αμοιβές στον Διευθύνοντα Σύμβουλο.**

Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ.

Από τους μισθούς των μελών του διοικητικού συμβουλίου μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ , αλλά ασφαλισμένων σε άλλο , εκτός του Ι.Κ.Α., ασφαλιστικό ταμείο ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά (άρθρο 55, παρ. 1, περ. α, πρώτο εδάφιο , Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 6, του Ν. 4110/2013 ισχύει). Η διάταξη αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013). Εάν, όμως , το άνω μέλος του διοικητικού συμβουλίου για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία , πέρα από αυτές που υποχρεούται από το νόμο και το καταστατικό , ασφαλίζεται στο Ι.Κ.Α. , τότε το εισόδημά του είναι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και παρακρατείται φόρος μισθωτών υπηρεσιών. Σύμφωνα με το άρθρο 23α του κωδ. Ν. 2190/1920, ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να καταρτίσει σύμβαση εξηρημένης εργασίας με την εταιρεία : **α)** εφόσον έχει προεγκριθεί η σύμβαση αυτή από τη γενική συνέλευση των μετόχων

(τακτική ή έκτακτη) και δεν αντιτάχθηκαν μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν το $\frac{1}{3}$ του στη συνέλευση εκπροσωπούμενου κεφαλαίου **β)** στη συνέχεια το διοικητικό συμβούλιο καταρτίζει τη σύμβαση με το μέλος του διοικητικού συμβουλίου και **γ)** καταβάλλεται ο μισθός από τον οποίο παρακρατείται φόρος **40%** (ο φόρος παρακρατείται μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και του χαρτοσήμου) και χαρτόσημο **1,2%**. Σημειώνεται , ότι μπορεί η άνω σύμβαση να εγκριθεί και εκ των υστέρων από τη γενική συνέλευση των μετόχων (τακτική ή έκτακτη) εφόσον δεν αντιτάχθηκαν μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν το $\frac{1}{20}$ του στη συνέλευση εκπροσωπούμενου κεφαλαίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Φορολογία Εισοδήματος ΑΕ στις χώρες της Ευρώπης

4.1 Αγγλία

Η Αγγλία είναι μία από τις χώρες με την πιο ανοιχτή οικονομία παγκοσμίως, με το πιο άρτια εκπαιδευμένο εργατικό δυναμικό και με μια εύκολη πρόσβαση στις κεφαλαιουχικές αγορές. Επίσης, είναι γνωστή για το υψηλό ανταγωνιστικό φορολογικό της σύστημα.

Σκοπός της αγγλικής κυβέρνησης είναι η Αγγλία να γίνει το καλύτερο μέρος για διεθνείς επιχειρήσεις. Με εκτεταμένα αεροδρόμια, σιδηροδρομικούς σταθμούς, λιμάνια και οδικά δίκτυα και ως μέλος της Ε.Ε, παρέχει μια έτοιμη αγορά προσβάσιμη στην Ευρώπη. Για παράδειγμα, μια υπεράκτια επιχείρηση επενδύοντας στην Αγγλία μπορεί να ιδρύσει μια εταιρεία, να έχει τραπεζικές διευκολύνσεις και να ξεκινήσει πολύ γρήγορα το εμπόριο, λαμβάνοντας υποστήριξη από την κυβέρνηση.

Από το 2010 η κυβέρνηση έχει απλοποιήσει τη φορολογική πολιτική της, θεωρώντας ότι το φορολογικό σύστημα μπορεί και πρέπει να είναι περιουσιακό στοιχείο για την Αγγλία, βελτιώνοντας έτσι το επιχειρηματικό περιβάλλον και ελκύοντας πολυεθνικές εταιρείες και επενδύσεις. Για το λόγο αυτό, παρουσίασε το Corporate Tax Road Map, το οποίο παρέχει στην επιχείρηση τη βεβαιότητα που χρειάζεται για να επενδύσει στην Αγγλία και βασίζεται στις πιο κάτω αρχές:

- Χαμηλό φορολογικό συντελεστή με ελαφρύνσεις και επιχορηγήσεις για να περιοριστούν οι παρανομίες.
- Σταθερό φορολογικό σύστημα, το οποίο αποφεύγει περιττές αλλαγές στη φορολογική νομοθεσία.
- Φορολογική πολιτική η οποία ευθυγραμμίζεται με την μοντέρνα επιχειρηματική πρακτική.
- Φορολογική νομοθεσία η οποία ελαχιστοποιεί την πολυπλοκότητα.
- Διοικητική φορολογία η οποία διατηρεί ένα επίπεδο “αθλητικού γηπέδου” για τους φορολογούμενους.
- Μια διαφανή και σταθερή προσέγγιση για την πολιτική έργου με τους φορολογούμενους.

Πρωταρχικός στόχος του φορολογικού συστήματος είναι η αύξηση των εσόδων. Συνεπώς, παρέχεται δημοσιονομική σταθερότητα που αποτελεί και προϋπόθεση για την επιτυχία των επιχειρήσεων.

HM REVENUES and CUSTOMS (HMRC)

Το HMRC είναι ένα κυβερνητικό τμήμα παγκόσμιας κλάσης που διατηρεί άριστες σχέσεις με τις επιχειρήσεις και είναι υπεύθυνο για την διαχείριση

όλων των πτυχών του φορολογικού συστήματος τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους ιδιώτες, συμπεριλαμβάνοντας και τους άμεσους και τους έμμεσους φόρους.

Το HMRC με τις επιχειρήσεις έχει ως στόχο να εργαστεί από κοινού , έτσι ώστε να εξασφαλίσουν εμπορικά μια επαρκούς ρίσκου προσέγγιση για την αντιμετώπιση φορολογικών θεμάτων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Πώς υπολογίζονται τα κέρδη και ζημιές κεφαλαίου αν πουλήθηκαν ή μεταβιβάστηκαν περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων κατά το φορολογικό έτος 2013-2014.

Το κέρδος ή η ζημιά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης.

Στις περισσότερες περιπτώσεις:

- Μπορούμε να προσθέσουμε μαζί όλα τα κέρδη για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.
- Μπορούμε να προσθέσουμε μαζί όλες τις επιτρεπόμενες απώλειες για το φορολογικό έτος.
- Μπορεί να συμψηφιστούν οι ζημιές με τα κέρδη και να δώσουν το συνολικό καθαρό κέρδος ή ζημιά.
- Αν το συνολικό καθαρό κέρδος είναι κάτω από το ετήσιο αφορολόγητο επίδομα (γνωστό ως «Ετήσιο Απαλλασσόμενο Ποσό») δεν υπάρχει Φόρος Κεφαλαιουχικών Κερδών για να καταβληθεί.
- Αν το συνολικό καθαρό κέρδος είναι πάνω από το ετήσιο όριο απαλλαγής, θα εκπέσει αρκετά ώστε να μειώσει τα κέρδη στο Ετήσιο Απαλλασσόμενο Ποσό. Τότε το υπόλοιπο μπορεί να μεταφερθεί στα μελλοντικά φορολογικά έτη.
- Αν υπάρχουν συνολικά καθαρά κέρδη, για την περίοδο 2013-2014 ο Φόρος Κεφαλαιουχικών Κερδών οφείλεται στο 10% για όλα τα κέρδη από τυχόν περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις για Entrepreneur's Relief.
- Εάν έχουμε κέρδη φορολογούμενα με διαφορετικά ποσοστά, αφαιρούμε το Ετήσιο Απαλλασσόμενο Ποσό με τρόπο, ο οποίος ελαχιστοποιεί την φορολογική οφειλή.

Η κυβέρνηση της Αγγλίας είναι αφοσιωμένη στο να δημιουργήσει το πιο ανταγωνιστικό φορολογικό καθεστώς στους G20. Έτσι ο φορολογικός συντελεστής έχει ήδη μειωθεί από 28% στο 23% που θα είναι μέχρι το Μάρτιο του 2014. Από τον Απρίλιο του 2014 μειώνεται ξανά στο **21%** και μετά από ένα (1) χρόνο, δηλαδή τον Απρίλιο του 2015 θα φτάσει στο 20%, το οποίο μέχρι στιγμής είναι το χαμηλότερο ποσοστό στους G7 και G20.

Συγκεκριμένα, ο εταιρικός φόρος είναι 20% για κέρδη της εταιρίας μεγαλύτερα από 1,5 εκατ. λίρες και 24% για κέρδη μεγάλων επιχειρήσεων μεγαλύτερα από 1,5 εκατ. λίρες. Ο φόρος επί κεφαλαιακών κερδών είναι 20% ή 24%. Ο φόρος σε υποκατάστημα είναι 20% ή 24% και η παρακράτηση φόρου επί μερισμάτων είναι 0% και επί τόκων 20%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με το Ηνωμένο Βασίλειο, Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, από το 1953 η οποία κυρώθηκε με τον ν.2732/1953.

4.2 Ισπανία

Η Ισπανία, χώρα-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει μια από τις ισχυρότερες οικονομίες. Συγκεκριμένα, η οικονομία της είναι η 5^η μεγαλύτερη στην Ευρωπαϊκή Ένωση και η 13^η παγκοσμίως.

Μια από τις μορφές που είναι ευρέως διαδεδομένη στην Ισπανία στην ίδρυση της εταιρείας είναι η Ανώνυμη Εταιρεία, όπου για την σύστασή της απαιτείται ένα αρκετά υψηλό ελάχιστο κεφάλαιο.

Συγκεκριμένα, στην Ισπανία και σύμφωνα με τον νόμο περί ανωνύμων εταιρειών, απαιτείται ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο ύψους 60.000ευρώ. το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές ίσης αξίας η καθεμία και περιλαμβάνει το Εγκεκριμένο μετοχικό κεφάλαιο, το Οφειλόμενο και το Καταβεβλημένο.

Με τον όρο εγκεκριμένο κεφάλαιο, εννοείται το ύψος του κεφαλαίου που οι εταίροι /μέτοχοι αποφασίζουν ως μέγιστο όριο όταν ιδρύεται η εταιρεία, είναι η μέγιστη κεφαλαιοποίηση που μπορεί να έχει η εταιρεία και γενικά αναφέρεται στα μελλοντικά σχέδια των μετόχων.

Το οφειλόμενο κεφάλαιο είναι το μέρος του εγκεκριμένου κεφαλαίου που οι μέτοχοι υπόσχονται να καταβάλουν. Η κάλυψη του κεφαλαίου μπορεί να γίνει εφάπαξ ή με δόσεις ενώ το χρονικό διάστημα αποπληρωμής του δεν θα είναι μεγαλύτερο του ενός (1) έτους.

Το καταβεβλημένο κεφάλαιο αντιστοιχεί στο ελάχιστο ποσό κεφαλαίου που πρέπει να καταβληθεί άμεσα κατά την ίδρυση της εταιρείας.

Το οφειλόμενο κεφάλαιο αποτελεί το 50% του εγκεκριμένου κεφαλαίου, ενώ το καταβεβλημένο κεφάλαιο δε θα πρέπει να είναι μικρότερο από το 1/3 του οφειλόμενου κεφαλαίου.

Η σύσταση μιας ΑΕ γίνεται με δημόσια εγγραφή με την κατάθεση των απαραίτητων δικαιολογητικών σύμφωνα με το άρθρο 110 του Εμπορικού Κώδικα. Επίσης, απαιτείται η εγγραφή στο Εμπορικό Μητρώο.

ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Γενικά, και σύμφωνα με τις νομοθεσίες που ισχύουν παγκοσμίως, σε μία ΑΕ απαιτούνται υποχρεωτικά δύο ή τρία όργανα διοίκησης.

1. Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων
2. Το Διοικητικό Συμβούλιο
3. Το Συμβούλιο Επιτήρησης, ένα όργανο που δεν υπάρχει σε όλες τις χώρες.

ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων είναι το κυριότερο όργανο διοίκησης μιας Ανωνύμου Εταιρείας. Αποτελείται από τους μετόχους της εταιρείας, οι οποίοι ορίζουν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.

Στη Γενική Συνέλευση των Μετόχων εμπíπτουν οι παρακάτω αρμοδιότητες:

- Να αποφασίσει εάν θα κρατηθεί αποθεματικό, πέρα του νομίμου.
- Να ορίσει το ύψος των μερισμάτων.
- Να επιλέξει ποια αρμοδιότητα αντιστοιχεί στους διοικητικούς υπαλλήλους.
- Να ορίσει τις μετοχές που αντιστοιχούν στους συμβούλους, στους διοικητικούς υπαλλήλους και στον Νομικό Επιθεωρητή/Σύμβουλο.
- Και τέλος, ότι αρμοδιότητες ορίζουν ο νόμος ή το καταστατικό και δεν εμπíπτουν στη δικαιοδοσία άλλου οργάνου διοίκησης.

ΣΥΝΕΛΕΥΣΕΙΣ

Οι καθιερωμένες συνεδριάσεις της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων λαμβάνουν χώρα τουλάχιστον μια φορά το χρόνο, στις ημερομηνίες που έχουν οριστεί στο καταστατικό. Επίσης, μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη κάθε διαχειριστικής χρήσης πρέπει να εξεταστεί η κατάσταση της εταιρείας, να ορισθούν οι διευθυντές των τμημάτων, να καθοριστούν οι οικονομικές και στρατηγικές κατευθύνσεις της εταιρείας, να εγκρίνει τον Ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις της κλειόμενης χρήσης.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Το Διοικητικό Συμβούλιο απαρτίζεται από ένα μικρό αριθμό μελών μαζί με τους αντικαταστάτες τους και έχουν επιλεγεί από την Γενική Συνέλευση των μετόχων.

ΝΟΜΙΚΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ

Ο Νομικός εκπρόσωπος της εταιρείας ορίζεται είτε από τη Γενική Συνέλευση είτε από το Διοικητικό Συμβούλιο, ανάλογα με το τι καθορίζει το καταστατικό, ενώ ο διορισμός του πρέπει να αναγράφεται στο Εμπορικό Μητρώο.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Σύμφωνα με το ισπανικό φορολογικό σύστημα οι φόροι που πρέπει να καταβάλουν οι εταιρείες είναι:

Άμεσοι φόροι

- Φόρος Εισοδήματος των φυσικών προσώπων (IRPF)
- Φόρος Εταιρειών (IS)

Έμμεσοι φόροι

- Φ.Π.Α (IVA)

Ο φόρος εισοδήματος των φυσικών προσώπων επιβάλλεται:

- Στα κεφάλαια που προκύπτουν από την παραγωγική διαδικασία
- Στις αποδόσεις των χρηματικών κεφαλαίων
- Στις αποδόσεις των οικονομικών δραστηριοτήτων
- Στα κέρδη ή τις ζημίες

Η περίοδος επιβολής του φόρου είναι ένα ημερολογιακό έτος. Η είσπραξη/απόδοση του φόρου γίνεται στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Ο φορολογικός συντελεστής είναι **30%**.

Συγκεκριμένα, ο εταιρικός φόρος είναι 30%,(25% για μικρομεσαίες επιχειρήσεις μέχρι 300.000 ευρώ και 20% για μικροεπιχειρήσεις μέχρι 300.000 ευρώ). Στα κεφαλαιακά κέρδη που περιλαμβάνονται και τα εταιρικά κέρδη είναι 18-30%. Η διανομή μερίσματος είναι 19%, συγκεκριμένα 5% εάν η δικαιούχος μερισμάτων εταιρεία κατέχει πάνω από το 25% της καταβληθείσας μερισμάτων εταιρείας και 10% στις άλλες περιπτώσεις.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με το Βασίλειο της Ισπανίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 2000 η οποία κυρώθηκε με τον ν.3015/2002.

4.3 Ελβετία

Η Ελβετία βάσει της ετήσιας έρευνας Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, κατατάσσεται στην 26η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Σύμφωνα με το ελβετικό σύνταγμα, μια Ανώνυμη Εταιρεία (άρθρα 620-673 CO) μπορεί να συσταθεί από ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία φέρουν ένα καθορισμένο κεφάλαιο στην εταιρεία, το οποίο διαιρείται σε επιμέρους ποσά. Η ίδρυση μιας ανωνύμου εταιρείας απαιτεί την παρουσία τουλάχιστον 3 μετόχων. Η διαδικασία ίδρυσης είναι πιο περίπλοκη και τα έξοδα ίδρυσης υψηλότερα σε σχέση με τα άτομα της επιχείρησης. Η ανώνυμη εταιρεία γεννιέται με την εγγραφή στο εμπορικό μητρώο, το συμβολαιογραφικό έγγραφο σύστασης, με την έγκριση του καταστατικού, την εκλογή του Διοικητικού Συμβουλίου και την απαίτηση για έλεγχο των ελεγκτών. Επίσης, το όνομα της επιχείρησης μπορεί να επιλεγθεί ελεύθερα, υπό τον όρο ότι δεν έχει ήδη επιλεγθεί από άλλη εταιρία και να προσθέτεται στην ονομασία η συντομία «Α.Ε».

ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας (ίδια κεφάλαια) πρέπει να ανέρχεται σε τουλάχιστον 100.000 CHF(ελβετικό φράγκο), δηλαδή 82.197ευρώ. Από αυτό πρέπει να καταβληθεί, είτε σε μετρητά είτε σε είδος, τουλάχιστον το ποσό των 50.000 CHF(ελβετικό φράγκο), δηλαδή 41.098ευρώ. Το υπόλοιπο πρέπει να καταβληθεί σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου που καταβάλλεται σε μετρητά παραμένει δεσμευμένο σε τραπεζικό λογαριασμό μέχρι τη δημοσίευση της ίδρυσης της εταιρείας στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο.

ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Η ετήσια Γενική Συνέλευση των μετόχων είναι το ανώτατο όργανο, το οποίο:

- καθορίζει τα καταστατικά
- διορίζει το διοικητικό συμβούλιο των διευθυντών και των ελεγκτών
- εγκρίνει ή απορρίπτει την ετήσια έκθεση καθώς και το ψήφισμα σχετικά με τη χρήση της εταιρείας κέρδους.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Μια ΑΕ πρέπει να διορίσει ένα Διοικητικό Συμβούλιο που να αποτελείται από ένα ή περισσότερους μετόχους. Επίσης, τα νομικά πρόσωπα μπορούν να ορίσουν έναν εκπρόσωπο τους στο διοικητικό συμβούλιο. Τουλάχιστον ένα άτομο που εκπροσωπεί την εταιρεία πρέπει να έχει την κατοικία του

στην Ελβετία. Αυτό το άτομο μπορεί να είναι μέλος του ΔΣ ή μέλος της διοίκησης. Το ΔΣ είναι το ανώτατο όργανο της ενσωμάτωσης και της εποπτείας της εταιρείας. Σύμφωνα με τον Κώδικα των υποχρεώσεων (CO), το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να διαχειρίζεται τις υποθέσεις άμεσα ή να τις αναθέτει σε τρίτους.

Τα ονόματα των μελών του διοικητικού συμβουλίου δημοσιεύονται στο εμπορικό μητρώο. Αυτοί είναι υπεύθυνοι για οποιαδήποτε ζημιά προκληθεί από αυτούς μέσω της παραβίασης των υποχρεώσεων εκουσίως ή εξ' αμελείας.

ΕΛΕΓΚΤΕΣ

Μια ανώνυμη εταιρία πρέπει να έχει ελεγκτή, ο οποίος διορίζεται σύμφωνα με το σύνταγμα. Το ΔΣ Ελέγχου έχει δεσμευτεί να παραδώσει ετήσια γραπτή έκθεση σχετικά με τα βιβλία της Γενικής Συνέλευσης.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Ο εταιρικός φόρος είναι **5%** με **18%** ανάλογα με το καντόνι (κράτος). Στα κεφαλαιακά κέρδη είναι 12% με 24% ανάλογα με το καντόνι (κράτος). Η διανομή μερίσματος είναι 35%, όμως όταν πληρώνονται στην Ελλάδα ο συντελεστή μειώνεται στο 5% αν ο δικαιούχος κατέχει το 25% της εταιρίας που πληρώνει ή αλλιώς 15%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Ελβετική Ομοσπονδία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1983 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1502/1984. Πρόσφατα στις 2 Αυγούστου 2012, υπογράφηκε νέο πρωτόκολλο συνεργασίας μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος μεταξύ των δύο χωρών, διευρύνοντας το πεδίο εφαρμογής ανταλλαγής πληροφοριών ανάμεσα στις δύο χώρες.

4.4 Άλλες χώρες της Ευρώπης

Κύπρος

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η Κύπρος κατατάσσεται στην διόλου άσχημη 40η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Συγκεκριμένα, ο φόρος εταιρικών κερδών είναι **10%**. Το ποσοστό για παρακράτηση φόρου μερίσματος είναι 0% και η κυπριακή εταιρία πρέπει να κατέχει τουλάχιστον 1% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας που πληρώνει το μέρισμα.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Κύπρο Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, από το 1967, που κυρώθηκε με το Α. Ν. 573/1968.

Ιταλία

Η οικονομία της Ιταλίας βασίζεται κατά κύριο λόγο στο μετασχηματισμό πρώτων υλών. Οι επενδυτικές ευκαιρίες προωθούνται σημαντικά, καθώς η κυβέρνηση και οι τοπικές περιφέρειες προσφέρουν αξιοσημείωτα κίνητρα για επενδύσεις, παρόλ' αυτά βάσει ετήσιας έρευνας Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας κατατάσσεται στη 87^η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Η φορολογική βάση αποτελείται από εταιρικά εισοδήματα, λαμβάνοντας υπόψη τη “θεραπεία” της έκπτωσης των χρεωστικών τόκων, αποσβέσεων και το καθεστώς απαλλαγής από τη συμμετοχή που έχει προγραμματιστεί για τα μερίσματα και τα κεφαλαιακά κέρδη.

Ο φόρος επί του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (IRES) είναι ένας άμεσος φόρος που επηρεάζει αναλογικά- επί του παρόντος σε ποσοστό **27,5%** τα έσοδα από τις κεφαλαιουχικές εταιρίες καθώς και των συνεταιριστικών εταιριών, οι δημόσιοι φορείς και οι ιδιώτες που διανέμουν στην Ιταλία ή έχουν τις δραστηριότητες τους. Η πληρωμή της πρώτης δόσης του IRES πρέπει να γίνεται μέχρι τη 16^η ημέρα του έκτου μήνα μετά το κλείσιμο του φορολογικού έτους ή μέχρι την 30^η ημέρα του έκτου μήνα προσαυξάνοντας βέβαια το ποσό κατά 0,40%.

Συγκεκριμένα, ο εταιρικός φόρος είναι 27,5% και 3,9%/4,9% ο τοπικός φόρος τότε είναι 31,4%/32,4% και 6,5% για εισόδημα πάνω από 25 εκατ. ευρώ. Τα κεφαλαιακά κέρδη είναι 27,5% και 1,375% σε περίπτωση εξαίρεσης κατά 95% από το φόρο κερδών. Η διανομή μερίσματος είναι 27% και 1,375% πληρωτέα σε κάτοικο της Ε.Ε.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Δημοκρατία της Ιταλίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1987 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1927/1991.

Γαλλία

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η χώρα κατατάσσεται στην 29^η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **34%**, (43% για κέρδη πάνω από 2.289.000 ευρώ, 15% για κέρδη μέχρι 38.120 ευρώ και 33,33% για τα παραπάνω κέρδη). Στα κεφαλαιακά κέρδη τα ποσοστά είναι 1,7%, 15%, 19%, 33,33%. Η διανομή μερίσματος είναι 25%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Γαλλική Δημοκρατία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1963 η οποία κυρώθηκε με τον ν.4386/1964.

Ιρλανδία

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας η Ιρλανδία, κατατάσσεται στην 10η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **12,5%**, 25%,10%. Για τα κεφαλαιακά κέρδη, όπου περιλαμβάνονται και τα εταιρικά κέρδη το ποσοστό ανέρχεται σε 25% και η διανομή μερίσματος σε 20%.

Η Ελλάδα έχει συνάψει με την Ιρλανδία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 2004, η οποία έχει κυρωθεί με τον Ν.3300/2004.

Ολλανδία

Βάσει της ετήσιας έρευνας Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η Ολλανδία κατατάσσεται στην 31η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **20%** για κέρδη μέχρι 200.000 ευρώ και **24%** για πάνω από 200.000 ευρώ. Στα κεφαλαιακά κέρδη το ποσοστό είναι 25% και η διανομή μερίσματος είναι 15% (5% εάν η δικαιούχος μερισμάτων εταιρία κατέχει πάνω από 25% της καταβληθείσας των μερισμάτων εταιρίας, 15% στις άλλες περιπτώσεις, 35% στην περίπτωση καταβολής μερισμάτων από ελληνική εταιρία σε non-resident.).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με το Βασίλειο των Κάτω Χωρών Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1981 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1455/1984.

Νορβηγία

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η χώρα κατατάσσεται στην 6η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **28%**. Στα κεφαλαιακά κέρδη 28%, όπου περιλαμβάνονται τα εταιρικά κέρδη. Η διανομή μερίσματος είναι 0% για την Ε.Ε, 25% (40%εαν η διανέμουσα μερισμάτων εταιρία είναι Ελληνική, 20% εάν η διανέμουσα μερισμάτων εταιρία είναι Νορβηγική.).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με το Βασίλειο της Νορβηγίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1988 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1924/1991.

Πορτογαλία

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η Πορτογαλία κατατάσσεται στην 30η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **25%**. Τα κεφαλαιακά κέρδη είναι 25% και η διανομή μερίσματος είναι 21,5%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Πορτογαλία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 2002 η οποία κυρώθηκε με τον Ν. 3009/2002.

Τσεχία

Με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η Τσεχία κατατάσσεται στην 64η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **19%**. Τα κεφαλαιακά κέρδη είναι 19% και η διανομή μερίσματος 15%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Τσεχία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1989, η οποία κυρώθηκε με τον ν. Ν.1838/1989.

Δανία

Βάσει την ετήσιας έρευνας Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η χώρα κατατάσσεται στην υψηλότετη 5η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο. Η έναρξη μιας επιχείρησης απαιτεί λιγότερες μέρες και διαδικασίες από ό, τι κατά μέσο όρο παγκοσμίως.

Ο εταιρικός φόρος είναι **25%**. Τα κεφαλαιακά κέρδη, στα οποία περιλαμβάνονται και τα εταιρικά κέρδη το ποσοστό ανέρχεται σε 25%. Η διανομή μερίσματος είναι 27% (38% εάν η διανέμουσα μερισμάτων εταιρία είναι Ελληνική, 18% εάν η διανέμουσα εταιρία είναι Δανική).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με το Βασίλειο της Δανίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1989 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1986/1991.

Φιλανδία

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας η Φιλανδία, κατατάσσεται στην 11η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **26%**. Στα κεφαλαιακά κέρδη όπου περιλαμβάνονται τα εταιρικά κέρδη 26%. Η διανομή μερίσματος είναι 0% για κάποιες περιπτώσεις, 28% (47% εάν η διανέμουσα μερισμάτων εταιρία εδρεύει στην Ελλάδα, 13% εάν η διανέμουσα μερισμάτων εταιρία στη Φιλανδία.).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Δημοκρατία της Φινλανδίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1980 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1191/1981.

Γερμανία

Η Γερμανία σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, κατατάσσεται στην 19η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **30-33%**. Το ποσοστό στα κεφαλαιακά κέρδη είναι 26,375%(μετοχές που κατέχονται από ιδιώτη), κέρδη από πώλησης θυγατρικής εξαιρούνται κατά 95% του φόρου. Η διανομή μερίσματος ανέρχεται στο ίδιο ποσοστό με τα κεφαλαιακά κέρδη 26,375%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Ομόσπονδη Δημοκρατία της Γερμανίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1966 η οποία κυρώθηκε με τον Α.Ν.52/1967.

Σουηδία

Σύμφωνα με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, η χώρα κατατάσσεται στην 14η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός της φόρος είναι **26,3%**. Το ποσοστό στα κεφαλαιακά κέρδη όπου περιλαμβάνονται και τα εταιρικά είναι 26,3%. Η διανομή μερίσματος είναι 30% (0% σε μη κάτοικο, από Ελλάδα σε κάτοικο Σουηδίας εφαρμόζεται η ελληνική φορολογία).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Σουηδία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1961 η οποία κυρώθηκε με τον ν.4300/1963.

Μολδαβία

Η ετήσια έρευνα Ease Doing Business, της Παγκόσμιας Τράπεζας, κατατάσσει την χώρα στην 81η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος και τα κεφαλαιακά κέρδη δεν έχουν κάποιο ποσοστό. Αντιθέτως η διανομή μερίσματος είναι 15%(όταν πληρώνονται ή εισπράττονται από την Ελλάδα ο συντελεστής μειώνεται στο 5%, αν ο δικαιούχος κατέχει το 25% της εταιρίας που πληρώνει μερίσματα, ή αλλιώς 15%).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με τη Δημοκρατία της Μολδαβίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 2005 η οποία κυρώθηκε με τον ν.3357/2005.

Πολωνία

Ο εταιρικός φόρος είναι **19%**. Τα κεφαλαιακά κέρδη και η διανομή μερίσματος έχουν το ίδιο ποσοστό είναι στο 19%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Πολωνία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 1991 η οποία κυρώθηκε με τον ν.1939/1991.

Ρωσία

Η Ρωσία σύμφωνα με τη ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, κατατάσσεται στην 120η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **20%**. Τα κεφαλαιακά κέρδη έχουν ποσοστό 20% και η διανομή μερίσματος είναι 19%.

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με την Ρωσία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 2008 η οποία κυρώθηκε με τον Ν.3679/2008.

Ουκρανία

Η Ουκρανία με την ετήσια έρευνα Ease Doing Business της Παγκόσμιας Τράπεζας, κατατάσσεται στην 152η θέση ανάμεσα σε 183 χώρες από όλο τον κόσμο.

Ο εταιρικός φόρος είναι **16%**. Τα κεφαλαιακά κέρδη που αντιμετωπίζεται και ως εταιρικά κέρδη είναι 25%. Η διανομή μερίσματος είναι 15% (όταν πληρώνονται ή εισπράττονται από την Ελλάδα ο συντελεστής μειώνεται στο 5% εάν ο δικαιούχος κατέχει το 25% της εταιρίας που πληρώνει τα μερίσματα ή αλλιώς 10%).

Η Ελλάδα έχει υπογράψει με το Υπουργικό Συμβούλιο της Ουκρανίας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας από το 2000 η οποία κυρώθηκε με τον ν.3046/2002.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Καταλήγουμε, λοιπόν, ότι η Ανώνυμη Εταιρεία αποτελεί μια κεφαλαιουχική εταιρεία και είναι η πιο διαδεδομένη νομική μορφή εταιρείας που προτιμάται σε σχεδόν όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τα όργανα Διοίκησής της είναι κατά κύριο λόγο δυο: 1) η Γενική Συνέλευση των Μετόχων και 2) το Διοικητικό Συμβούλιο. Για τη σύστασή της απαιτείται δημοσίευση του καταστατικού της και δημόσια εγγραφή της στο Εμπορικό Μητρώο.

Σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες, η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει είτε με εισφορά σε χρήμα είτε με εισφορά σε είδος. Το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που πρέπει να καταβάλλεται για την ίδρυση μιας Ανωνύμου Εταιρείας διαφέρει από χώρα σε χώρα. Για παράδειγμα, στην Ελλάδα το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο είναι 24.000 ευρώ, από 60.000 ευρώ που ήταν, ενώ στην Ισπανία είναι 60.000 ευρώ και στην Ελβετία περίπου 83.000 ευρώ.

Όσον αφορά στη φορολογία των Α.Ε. κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης παρουσιάζει διαφορετικό συντελεστή φορολογίας για τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών, ανάλογα με το κοινωνικό και οικονομικό επίπεδο της. Στο ιδιαίτερα μικρό ποσοστό των χωρών που αύξησαν μέσα σε ένα χρόνο τους εταιρικούς συντελεστές φορολόγησης συγκαταλέγεται η Ελλάδα, η οποία βρίσκεται στη πέμπτη θέση με τους υψηλότερους συντελεστές στους έμμεσους φόρους και συγκεκριμένα στον ΦΠΑ. Η αύξηση στη Ελλάδα είναι της τάξης του 30% και συγκεκριμένα στο 26% από 20%. Σκοπός της αύξησης αυτής είναι να περιοριστεί η φοροδιαφυγή.

Αντίθετα, η Αγγλία, όπου είναι μια χώρα με την πιο ανοιχτή οικονομία παγκοσμίως και παρέχει εύκολη πρόσβαση στις κεφαλαιουχικές αγορές, μειώνει τον συντελεστή φορολογίας των ανωνύμων εταιρειών από 23% στο 21% για τον Απρίλιο του 2014, ενώ τον Απρίλιο του 2015 θα είναι 20%, ο χαμηλότερος συντελεστής στους G7 και G20.

Στην Ισπανία, μια χώρα με ισχυρή οικονομία, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 30%.

Ελβετία, παρόλο που είναι μια μικρή χώρα, αποτελεί παράδειγμα μιας επιτυχημένης οικονομίας και κοινωνικής ζωής. Ο εταιρικός φόρος των Α.Ε. είναι 5% με 18% ανάλογα με το καντόνι (κράτος).

Συγκριτικά με άλλες χώρες της Ευρώπης, η Γαλλία διατηρεί το πιο υψηλό ποσοστό εταιρικού φόρου που είναι 34%. Μόλις μία (1) μονάδα παρακάτω ακολουθεί η Γερμανία με ποσοστό 30-33%. Το υψηλό ποσοστό και στις δυο χώρες δείχνει την ανοδική πορεία της οικονομίας τους.

Λίγες μονάδες πιο κάτω από το 30%, βρίσκονται η Νορβηγία με εταιρικό φόρο 28% και η Ιταλία με 27,5%. Η Φιλανδία και η Σουηδία, παρ'όλο που μείωσαν το φορολογικό συντελεστή, συνεχίζουν να έχουν έναν από τους υψηλότερους με ποσοστό 26% και 26,3% αντίστοιχα.

Οι χώρες που έχουν φορολογικό συντελεστή περίπου στη μέση σε σχέση με τα άλλα ποσοστά, είναι η Πορτογαλία και η Δανία με ποσοστό 25%.

Στη συνέχεια, συναντάμε την Ολλανδία με ποσοστό που κυμαίνεται από 20% με 24% και την Ρωσία με ποσοστό 20%. Τα ποσοστά αυτά βέβαια μπορεί να είναι χαμηλά στη γενική εικόνα αλλά θεωρούνται υψηλά για την κάθε χώρα.

Μία μονάδα πιο κάτω βρίσκονται οι χώρες Πολωνία και Τσεχία με φορολογικό συντελεστή 19%.

Τέλος, οι χώρες με τα χαμηλότερα ποσοστά είναι η Ουκρανία με 16%, η Ιρλανδία με 12,5% και η Κύπρος με 10%, παρ'όλο που αυτό το ποσοστό είναι αποτέλεσμα αύξησης. Εντύπωση κάνει η Μολδαβία η οποία δεν έχει φορολογικό συντελεστή για τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών.

Η διεθνής πορεία των φορολογικών συντελεστών τα τελευταία χρόνια δείχνει ξεκάθαρα την προσπάθεια των κυβερνήσεων για αύξηση των δημοσιονομικών εσόδων, την προσέλκυση επενδύσεων και την αντιμετώπιση του διεθνούς ανταγωνισμού.

Βιβλιογραφία

Αληφαντή Γεωργίου, Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε. και Ε.Π.Ε. , Εκδόσεις Πάμισος.

Καούνης Δίκαιος, Λογιστική Εταιρειών , Εκδόσεις Καούνης.

Ρόκας Ιωάννης, Ελληνικό και Κοινοτικό Δίκαιο των Εμπορικών Εταιρειών , Εκδόσεις Γ.ΜΠΕΝΟΥ.

Χέβας Δημοσθένης, Ειδικά Λογιστικά και Φορολογικά Θέματα Εταιρειών, Εκδόσεις Πάμισος.

Ισότοποι

www.taxheaven.gr

www.gsis.gr

www.epixeirisi.gr

www.e-forologia.gr

www.taxexperts.gr