



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΠΑΤΡΩΝ**  
UNIVERSITY OF PATRAS

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ  
ΠΠΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ

## **ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

**ΠΟΛΟΝΥΦΗΣ ΜΙΧΑΛΗΣ**

Μεσολόγγι 2021

# **ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ**

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ

**ΠΠΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ**

## **ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

**ΠΟΛΟΝΥΦΗΣ ΜΙΧΑΛΗΣ**

Επιβλέπων καθηγητής

Θανασάς Γιώργος

Μεσολόγγι 2021

**UNIVERSITY OF PATRAS**

SCHOOL OF ECONOMICS & BUSINESS

DEPARTMENT OF MANAGEMENT SCIENCE AND  
TECHNOLOGY

**FORMER DEPARTMENT OF BUSINESS  
ADMINISTRATION AT MESSOLONGHI**

**THESIS**

ACCOUNTING PROCEDURES RELATED TO THE  
ESTABLISHMENT OF A COMPANY

POLONIFIS MICHAEL

Messolonghi 2021

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Διοικητικής Επιστήμης και Τεχνολογίας του Πανεπιστημίου Πατρών δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η παρούσα εργασία αναφέρεται σε όλες τις διεργασίες σύστασης μιας επιχείρησης στην Ελλάδα περιλαμβάνοντας και ανάλυση των εμπλεκόμενων δημοσίων φορέων για να λάβουν νομική προσωπικότητα και εγκυρότητα στο καταστατικό τους. Συγκεκριμένα, θα περιγράψει όλα τα βασικά είδη εταιριών που ορίζονται στην ελληνική νομοθεσία, προκειμένου να γίνουν κατανοητές οι διαφορές και τα πλεονεκτήματα κάθε μίας όσον αφορά τόσο την ίδρυση όσο και λειτουργία τους, ακολουθούμενα από τα λογιστικά βιβλία που τηρούν. Εν συνεχεία, η εργασία θα εστιάσει στο πρακτικό μέρος της ίδρυσης των επιχειρήσεων με όλους τους δημοσίους φορείς που απαιτούνται και ανά νομική μορφή για να κλείσει με την εξαγωγή συμπερασμάτων από τη σύγκριση τους.

## **ABSTRACT**

This paper will describe the different types of the enterprises in the Greek Law in order to point out the advantages and disadvantages of each one and to explain which type will be chosen by an investor and for what reasons. Moreover, the paper will present the accounting system of bookkeeping for each type of company and therefore all the related procedures in order to establish a new company in Greece.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ABSTRACT .....	5
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ .....	6
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ .....	8
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
1 ΕΤΑΙΡΙΕΣ - ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ .....	11
1.1 Έννοια Οντότητας .....	11
1.2 Χαρακτηριστικά Οντοτήτων .....	13
1.3 Είδη Οντοτήτων.....	18
1.3.1 Προσωπικές Εταιρίες.....	19
1.3.1.1 Ομόρρυθμη Εταιρία (ΟΕ) .....	20
1.3.1.2 Ετερόρρυθμη Εταιρία (ΕΕ) .....	25
1.3.2 Κεφαλαιουχικές Εταιρίες .....	29
1.3.2.1 Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) .....	32
1.3.2.2 Ανώνυμη Εταιρία (ΑΕ) .....	35
1.3.2.3 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (ΙΚΕ) .....	40
2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ .....	45
2.1 Απλογραφική τήρηση βιβλίων .....	47
2.1.1 Βιβλίο εσόδων – εξόδων .....	48
2.1.2 Βιβλίο απογραφών.....	49
2.2 Διπλογραφική τήρηση βιβλίων.....	50
2.2.1 Ισοζύγιο .....	51
2.2.2 Λογιστικές καταστάσεις .....	52

3	ΔΙΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	55
3.1	Εμπλεκόμενοι φορείς στην ίδρυση εταιριών.....	55
3.1.1	Επιμελητήριο .....	56
3.1.2	Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης .....	57
3.1.3	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.....	58
3.2	Γενικό Εμπορικό Μητρώο.....	59
3.2.1	Υπηρεσία μιας στάσης.....	61
3.2.2	Απαιτούμενα έγγραφα σύστασης εταιριών .....	62
3.3	Λογιστικές εγγραφές σύστασης εταιριών.....	63
3.3.1	Κατά ΕΓΛΣ .....	63
3.3.2	Κατά ΕΛΠ .....	68
3.3.3	Κατά ΔΛΠ.....	69
4	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	69
	ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	71
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	72



## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ**

Πίνακας 1: Διάκριση οντοτήτων με βάση το άρθρο 2 του Ν.4308/2014.....	12
Πίνακας 2: Στατιστικά στοιχεία ίδρυσης εταιριών περιόδου 2012-2018.....	41
Πίνακας 3: Προσωρινό Ισοζύγιο πρώτου και δευτέρου βαθμού χρήσης.....	52
Πίνακας 4: Είδη χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας με βάση το άρθρο 2 των ΕΛΠ.....	53

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΟΕ.:	Ομόρρυθμη Εταιρία
ΕΕ:	Ετερόρρυθμη Εταιρία
ΕΠΕ:	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
ΑΕ:	Ανώνυμη Εταιρία
ΙΚΕ:	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
ΑΚ:	Αστικός Κώδικας
ΕΛΠ:	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΔΛΠ:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Γ.Ε.ΜΗ:	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
ΑΦΜ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΕΦΚΑ	Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης των Συναλλαγών
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Δ.Ο.Υ.	Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα που χαρακτηρίζεται από πολύπλοκες συναλλαγές που πραγματοποιούνται ταχύτατα με τη βοήθεια του διαδικτύου και διεκπεραιώνονται άμεσα με τη διευκόλυνση του τραπεζικού συστήματος απαιτεί την ίδρυση και λειτουργία εταιριών που παρέχουν ευελιξία στο επιχειρείν και άμεση προσαρμογή στα δεδομένα αυτά παρακάμπτοντας γραφειοκρατικές δεσμεύσεις. Αυτό πρακτικά απαιτεί τον εκσυγχρονισμό του νομοθετικού περιεχομένου όσον αφορά τη σύσταση και την οργάνωση μιας επιχείρησης προκειμένου οι διαδικασίες να απλουστεύονται και να εξυπηρετούν τις επενδύσεις και την επιχειρηματικότητα χωρίς όμως να μειώνουν τη σημασία της νομιμότητας, της εγκυρότητας και του ελέγχου.

Σε αυτό το πλαίσιο, ειδικά την τελευταία δεκαετία η νομοθεσία που διέπει τον τρόπο ίδρυσης και οργάνωσης των εταιριών έχει αλλάξει με παρότρυνση κοινοτικών οδηγιών και κυρίως αναβαθμιστεί με στόχο να απλοποιηθούν οι διαδικασίες και να μειωθεί το γραφειοκρατικό και συμβολαιογραφικό κόστος αυτών, δίνοντας νέα πνοή στις επενδύσεις. Το στοιχείο αυτό είναι εξαιρετικά ενδιαφέρον και αποτελεί τη βάση αντικειμένου της παρούσας εργασίας, προκειμένου να παρουσιαστεί το καθεστώς αυτής της μετάβασης.

Σε αυτή τη λογική, η παρούσα εργασία θα ασχοληθεί με την ανάλυση και παρουσίαση όλων των διαδικασιών που απαιτούνται για την ίδρυση μιας εταιρίας, ανεξαρτήτου νομικής μορφής. Για το λόγο αυτό, στο πρώτο κεφάλαιο θα περιγραφεί το νομικό πλαίσιο που διέπει κάθε μορφή οντότητας με έμφαση στα στοιχεία που συνθέτουν την οργάνωση και λειτουργία της, προκειμένου να διευκολυνθεί η συγκρισιμότητα μεταξύ τους που θα ακολουθήσει. Το δεύτερο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο στο λογιστικό σύστημα που τηρεί κάθε νομική μορφή διακριτά ανάλογα με τα οικονομικά της μεγέθη, ως το βασικό άξονα λογιστικής πληροφόρησης και φορολογικού και ελεγκτικού μηχανισμού. Το τρίτο και τελευταίο κεφάλαιο περιλαμβάνει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες σύστασης των επιχειρήσεων ανά νομική οντότητα προκειμένου στο τέλος να εξαχθούν έγκυρα συμπεράσματα σχετικά με το θέμα αυτό ως προϊόν σύγκρισης και περαιτέρω επιχειρηματικής επιλογής.

Μεσολόγγι, Σεπτέμβριος 2021

# 1 ΕΤΑΙΡΙΕΣ - ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

## 1.1 Έννοια Οντότητας

Η ιδέα της εταιρίας, μιας οργανωμένης επιχειρηματικής προσπάθειας η οποία εμφανίζεται και δραστηριοποιείται σε μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, γεννήθηκε από τη στιγμή που ο άνθρωπος διαπίστωσε ότι ως μεμονωμένη μονάδα δεν μπορεί να επιτύχει τους σκοπούς που επιθυμεί και ότι χρειάζεται βοήθεια. Αυτό σημαίνει ότι η εταιρία ως σύζευξη δύο ή περισσότερων ατόμων δημιουργήθηκε κατόπιν πρακτικών αναγκών στην πραγματοποίηση ενός στόχου στα πλαίσια της ομαδικότητας και της συνεργασίας (Καρδακάρης, 1997).

Το άρθρο 741 του ΑΚ οριοθέτησε με πολύ διακριτό τρόπο την έννοια της εταιρίας, ως ένα συμφωνητικό δύο ή περισσότερων μερών που στοχεύουν στην επίτευξη ενός κοινού στόχου και μάλιστα υπό το πρίσμα της κοινής προσπάθειας<sup>1</sup>. Το τελευταίο αναφέρεται τόσο στη βάση της κοινής θέλησης όλων των μερών να προσπαθήσουν για ένα σκοπό που πιστεύουν και μάλιστα οικονομικής φύσης όσο και στην ταυτόχρονη συμβολή και συνεισφορά υλικών και άυλων πόρων για να το πετύχουν αυτό. Επομένως, η δημιουργία και εν συνεχεία η λειτουργία μιας εταιρίας βασίζεται στη βούληση αυτών που την ίδρυσαν και στους κοινούς σκοπούς που έχουν και πιστεύουν, αναδεικνύοντας τη σημασία της ανιδιοτέλειας στις μεταξύ τους σχέσεις και της ομαδικότητας κατά την πρακτική εκτέλεση των καθηκόντων τους. Αυτό συνεπάγεται ότι μια εταιρία υφίσταται επειδή κάποια μέρη πιστεύουν στο σκοπό της και όχι απλά ως την επίτευξη ενός σκοπού μεταξύ μερών που έχουν διαφορετικά συμφέροντα όπως για παράδειγμα η αγοραπωλησία κτιρίων, η οποία επιτυγχάνεται υπό το πρίσμα της προσφοράς και της ζήτησης δυο αντισυμβαλλόμενων μερών με διαφορετικά συμφέροντα που ενώνονται σε μια κοινή βάση: το κτίριο. Για το λόγο αυτό, η εταιρία έχει διάρκεια στο χρόνο και στηρίζεται στην κοινή συνεργασία και στην αλληλοβοήθεια αυτών που συμμετέχουν (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

---

<sup>1</sup> <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/astikos-kodikas/arthro-741-astikos-kodikas-ennoia>

Αυτό που θα πρέπει να γίνει κατανοητό είναι ότι μια εταιρία από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί ως νομικό πρόσωπο από τους ιδρυτές της αποκτά νομική προσωπικότητα, δηλαδή διαθέτει δικό της Αριθμό Φορολογικού Μητρώου και γεννά δικαιώματα και υποχρεώσεις για τον εαυτό της ως ανεξάρτητος οικονομικός φορέας που εντάσσεται στο εμπορικό επιχειρείν. Μάλιστα, η νομική της προσωπικότητα ενισχύεται με την ύπαρξη και τη δημοσιοποίηση του καταστατικού της, ως το έγγραφο που της δίνει «σάρκα και οστά» περιλαμβάνοντας το συνολικό πλαίσιο λειτουργίας της, όπως θα αναφερθεί εκτενώς και παρακάτω (Καούνης, 2008).

Με τον πρόσφατο Ν.4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ο οποίος ήρθε να ενσωματώσει τις βασικές διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση κοινοτική οδηγία στην ελληνική νομοθεσία, η έννοια της εταιρίας μεταφράστηκε ως «οντότητα» με το άρθρο 1, ως συνέχεια της αγγλικής ορολογίας “entity” του Παραρτήματος Α των εν λόγω διατάξεων<sup>2</sup>. Η νέα αυτή ορολογία έχει ως στόχο να αποδεσμεύσει τον όρο της εταιρίας από τη νομική μορφή που μπορεί να έχει με βάση το εμπορικό δίκαιο και να εστιάσει περισσότερο στα οικονομικά στοιχεία που την χαρακτηρίζουν, ώστε πλέον από 1/1/2015 και μετά όλες οι επιχειρήσεις να ονομάζονται στη νομοθεσία ως οντότητες. Με αυτό τον τρόπο, η εταιρία αποκτά έναν όρο πιο απρόσωπο και ουδέτερο, που ως οντότητα πλέον θα περιλαμβάνει όλες τις νομικές μορφές, από την ατομική επιχείρηση και ελεύθερο επαγγελματία μέχρι και τις προσωπικές και κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις.

Με βάση αυτή την εξέλιξη, η σύγχρονη εταιρία διακρίνεται σε επιμέρους κατηγορίες οντοτήτων που κάθε μια από αυτές έχουν άλλες λογιστικές υποχρεώσεις, με γνώμονα κάποια συγκεκριμένα κριτήρια που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Ν.4308/2014<sup>3</sup> και είναι τα κάτωθι:

### **Πίνακας 1: Διάκριση οντοτήτων με βάση το άρθρο 2 του Ν.4308/2014**

<b>ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ</b>	<b>«ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ»</b>	<b>«ΜΙΚΡΕΣ»</b>	<b>«ΜΕΣΑΙΕΣ»</b>	<b>«ΜΕΓΑΛΕΣ»</b>
----------------------	----------------------	-----------------	------------------	------------------

<sup>2</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

<sup>3</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

<b>ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ</b>	Όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες δεν είναι «πολύ μικρές» και δεν υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες δεν είναι «μικρές» και δεν υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια
<b>1. Σύνολο ενεργητικού</b>	350.000€	4.000.000€	20.000.000€	20.000.000€
<b>2. Ύψος κύκλου εργασιών</b>	700.000€	8.000.000€	40.000.000€	40.000.000€
<b>3. Ετήσιος μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων</b>	10 άτομα	50 άτομα	250 άτομα	250 άτομα

Όπως γίνεται κατανοητό, η νέα νομοθεσία των ΕΛΠ από τη μια πλευρά ουδετεροποιεί την έννοια του εκάστοτε επιτηδευματία στον όρο «οντότητα» και από την άλλη, τον κατηγοριοποιεί σε ομάδες με βάση συγκεκριμένα κριτήρια του εν λόγω Νόμου ώστε να του προσδώσει προκαθορισμένες υποχρεώσεις ως προς τη λογιστική τήρηση των βιβλίων του και την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων.

## **1.2 Χαρακτηριστικά Οντοτήτων**

Από τη στιγμή που η ύπαρξη μιας εταιρίας βασίζεται σε μια κοινή ιδέα, ο σκοπός της είναι κατά κόρον οικονομικός ως το κύριο χαρακτηριστικό της γνώρισμα, υπό την έννοια ότι τα μέρη συμμετέχουν και αλληλεπιδρούν επιχειρηματικά ώστε να αυξήσουν τα οικονομικά τους οφέλη. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να συνδυάζουν κατάλληλα και με τον πιο αποτελεσματικό τρόπο όλους τους πόρους που έχουν στη διάθεση τους επιτυγχάνοντας το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα για τους εαυτούς τους, με τη μορφή κέρδους. Συνεπώς, η συγκρότηση των εταιριών περιβάλλεται γύρω από την πραγματοποίηση ενός οικονομικού

αποτελέσματος που δίνει επιπλέον κίνητρο στα συμβαλλόμενα μέρη να προσπαθήσουν ακόμα περισσότερο για να το αυξήσουν (Καούνης, 2008).

Για να συμβεί αυτό, προφανώς η εταιρία δραστηριοποιείται εμπορικά, εντασσόμενη σε έναν από τους τομείς παραγωγής, εμπορίου ή παροχής υπηρεσιών της ελληνικής οικονομίας. Χωρίς να αποκλείεται ο μη εμπορικός σκοπός, το σύνηθες είναι η εκάστοτε εταιρία που ιδρύεται να έχει εμπορικό σκοπό και να δραστηριοποιείται επιχειρηματικά σε ένα γεωγραφικό πλαίσιο που της δίνει την ευκαιρία να αυξήσει τα οικονομικά της οφέλη. Συνεπώς, όλα τα μέρη θα πρέπει να συμμετέχουν στην εταιρία με το ρόλο του επιχειρηματία και συνδυάζοντας όλους τους παραγωγικούς πόρους με τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιούν όσο το δυνατόν το οικονομικό αποτέλεσμα αυτής (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

Για να κατανοηθεί καλύτερα το εμπορικό στοιχείο ως βασικός γνώμονας μιας εταιρίας, θα πρέπει να επισημανθεί ότι υπάρχουν πολλές άλλες μορφές εταιριών ως σύζευξη ατόμων που επιθυμούν ένα ίδιο στόχο, χωρίς όμως να προβαίνουν σε εμπορικές πράξεις. Ένα καίριο παράδειγμα προς αυτή την κατεύθυνση είναι η αστική εταιρία της οποίας τα μέλη δύνανται να έχουν κοινή επιδίωξη αλλά ανιδιοτελούς περιεχομένου όπως είναι οι σύλλογοι προστασίας ζώων ή τα σωματεία ανάδειξης των καλλιτεχνικών πρωτοβουλιών. Αυτή η μορφή εταιριών υπάγεται στο αστικό δίκαιο και όχι στο εμπορικό (Καρδακάρης, 1997).

Σε αυτή την κατεύθυνση, τα άτομα που συμμετέχουν σε εταιρίες δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα μόνο από αυτή τους τη δραστηριότητα. Πιο συγκεκριμένα, είναι η νομική μορφή των οντοτήτων που παίζει ρόλο ως προς την απόκτηση της εμπορικής ιδιότητας, με αποτέλεσμα όσοι συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες να την αποκτούν μόνο εφόσον αυτές έχουν εμπορικό σκοπό και δραστηριότητα, ενώ όσοι συμμετέχουν σε κεφαλαιουχικές να την αποκτούν μόνο από τη συμμετοχή τους σε αυτές και ανεξάρτητα από τον καταστατικό σκοπό τους (Καρδακάρης, 1997).

Ένα από τα κυριότερα χαρακτηριστικά των οντοτήτων είναι η ύπαρξη καταστατικού που επιβεβαιώνει τη νομική προσωπικότητα τους, όπως ήδη επιγραμματικά αναφέρθηκε. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για ένα έγγραφο που περιλαμβάνει επιμέρους ενότητες και περιγράφει με λεπτομέρεια όλο το επιχειρηματικό φάσμα του κοινού σκοπού που ενώνει τα συμβαλλόμενα μέρη. Στην ουσία, αποτελεί ένα επίσημο έγγραφο που ορίζει τους όρους συνεργασίας των εταίρων και κυρίως το πλαίσιο εντός του οποίου θα δραστηριοποιηθεί επιχειρηματικά η οντότητα ώστε να είναι νόμιμη, για αυτό τις περισσότερες φορές αποτελεί

συμβολαιογραφικό προϊόν χωρίς αυτό να είναι και απαραίτητο. Σε κάθε περίπτωση, το καταστατικό είναι η έγγραφη συμφωνία των μερών που συνθέτουν την οντότητα ως προς τον τρόπο που θα επιτύχουν τις κοινές επιδιώξεις που έχουν προκειμένου να εξασφαλίσουν ισότητα και ισονομία μεταξύ τους για όσο χρονικό διάστημα υπάρχει και δραστηριοποιείται η οντότητα (Καούνης, 2008).

Για τους παραπάνω λόγους, το καταστατικό περιλαμβάνει τουλάχιστον τα κάτωθι στοιχεία ως επιμέρους άρθρα του (Πουλάκου- Ευθυμιάτου, 1996):

- ❖ Συμβαλλόμενα μέρη, δηλαδή άτομα ή/ και νομικά πρόσωπα με το σύνολο των προσωπικών τους στοιχείων τα οποία αποφασίζουν τη δημιουργία μιας εταιρίας, είναι υπεύθυνα για την εισφορά κεφαλαίου και για το σύνολο της δραστηριοποίησής της.
- ❖ Έδρα, που αφορά τη γεωγραφική περιοχή στην οποία βρίσκονται οι εγκαταστάσεις του υπό σύσταση νομικού προσώπου και στην οποία θα απευθύνονται το Δημόσιο και άλλα τρίτα μέρη για να επικοινωνήσουν με την εταιρία.
- ❖ Εμπορικός σκοπός. Πρόκειται για την πεμπουσία μιας οντότητας, καθώς δίνει εξήγηση στην ύπαρξη της. Στην ουσία αποτελεί το λόγο σύστασής της και το τελικό επιδιωκόμενο αποτέλεσμα που επιθυμεί να φτάσει. Να σημειωθεί ότι ο εμπορικός σκοπός μπορεί να είναι παραπάνω από ένας αριθμητικά.
- ❖ Διάρκεια, που αφορά το χρονικό διάστημα ζωής μιας εταιρίας και καθορίζεται από τα μέλη που την ιδρύουν και το σκοπό που ορίζουν. Μπορεί να είναι ορισμένου χρόνου ή αορίστου και να συνδέεται αναλογικά με τον εμπορικό σκοπό, υπό την έννοια ότι μόλις ολοκληρωθεί ο δεύτερος να εκπνεύσει και να παύσει τη λειτουργία της πρώτης.
- ❖ Κεφάλαιο, που αποτελεί την επιχειρηματική «καρδιά» μιας οντότητας, λαμβανομένου υπόψη ότι είναι τα χρηματικά διαθέσιμα ή άλλα υλικά που θα την βοηθήσουν να ξεκινήσει να λειτουργεί προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της και για τα οποία είναι υπεύθυνα τα συμβαλλόμενα μέρη. Το κεφάλαιο συνήθως επιμερίζεται σε επιμέρους μέρη ή ποσοστά, προκειμένου κάθε εταίρος να διαλέξει αυτό στο οποίο μπορεί οικονομικά να ανταπεξέλθει και ανάλογα να λάβει τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που το αφορούν.

Το κεφάλαιο έχει ρόλο εγγυητικό σε μια εταιρία, καθώς παρέχει χρηματική ασφάλεια στους τρίτους με τους οποίους συναλλάσσεται και δημιουργεί οφειλές, ότι σε περίπτωση αδυναμίας εξόφλησής τους, έχουν το δικαίωμα να αποζημιωθούν εναντιωμένοι στο κεφάλαιο της οντότητας. Για το λόγο αυτό, ισχύει η αρχή σταθερότητας του κεφαλαίου, όπου ως ποσό το



κεφάλαιο παραμένει σταθερό στα χρόνια ζωής της εταιρίας με τη μορφή εγγύησης (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

❖ Τις υποχρεώσεις των μερών αυτών ως προς την κάλυψη του κεφαλαίου με το οποίο έχουν δεσμευτεί, με υλικούς ή χρηματικούς πόρους, ακόμα και με προσωπική προσπάθεια όπως αναγνωρίζεται νομικά σε κάποιες μορφές επιχειρήσεων. Στο καταστατικό υπάρχει ειδική μνεία με τον τρόπο και το χρόνο που θα καταβάλλουν το κεφάλαιο οι εταίροι είτε σε χρήμα είτε σε είδος, καθώς και οι υπόλοιπες υποχρεώσεις που έχουν και απορρέουν από την εταιρική τους ιδιότητα όπως για παράδειγμα κοινή προσπάθεια στην επίτευξη του εμπορικού σκοπού, την υιοθέτηση της συμπεριφοράς του συνετού επιχειρηματία και την απαγόρευση οποιασδήποτε πράξης που θίγει τα συμφέροντα της επιχείρησης.

❖ Η περαιτέρω συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη της οντότητας, που είναι και το βασικό κίνητρο ενός φυσικού προσώπου να δραστηριοποιηθεί επιχειρηματικά. Η συμμετοχή εκφράζεται ως ποσοστό επί του αποτελέσματος και δύναται να διαφέρει από το ποσοστό συμμετοχής το ατόμου στο κεφάλαιο για διάφορους λόγους, όπως για παράδειγμα η προσωπική εργασία ως συνεισφορά στην εταιρία χωρίς αμοιβή, γεγονός που αποδέχονται και συμφωνούν όλοι οι εταίροι. Ακόμη, η συμμετοχή των εταίρων αναφέρεται τόσο στην περίπτωση κερδών όσο και ζημιών που θα παρουσιάσει η επιχείρηση τα επόμενα χρόνια λειτουργίας της.

❖ Επωνυμία, πρόκειται για τον τίτλο προσφώνησης της εταιρίας συνοδευόμενο από τη νομική μορφή που θα λάβει και είναι αυτή που διακρίνει την εταιρία σε όσους συναλλάσσονται όπως πελάτες, καταναλωτές και προμηθευτές. Η επωνυμία προσδίδει ελεύθερο χαρακτηρισμό στην οντότητα, ανήκει στην ελεύθερη βούληση των συμβαλλομένων μερών που την απαρτίζουν και είναι απολύτως διακριτή, δηλαδή καμία άλλη επιχείρηση δεν μπορεί να διαθέτει την ίδια επωνυμία, αφού κατοχυρώνεται στο οικείο επιμελητήριο.

❖ Τρόπος διοίκησης της εταιρίας. Το παρόν άρθρο αναφέρεται στα άτομα που τους δίδεται η εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας σε καθημερινή βάση και διαθέτουν εκτελεστικό ρόλο. Η ευθύνη τους είναι να διοικούν την οντότητα κατά τις αρχές του συνετού επιχειρηματία προκειμένου να εκπληρώσουν τον εμπορικό της σκοπό και σύμφωνα με τις αποφάσεις που έχει λάβει το σώμα των εταίρων, στους οποίους ανήκει ιδιοκτησιακά η οντότητα. Σε κάποιες περιπτώσεις, δύναται ένα άτομο να έχει διπλή ιδιότητα: και αυτού του εταίρου και του διαχειριστή παράλληλα, αρκεί να ορίζεται στο καταστατικό.

Όπως γίνεται κατανοητό από τα παραπάνω, το καταστατικό περιλαμβάνει τους κανόνες με τους οποίους η εταιρία θα δουλέψει, για αυτό και θα πρέπει να γίνουν απολύτως σεβαστοί και αποδεκτοί από τα μέρη που την ιδρύουν και την απαρτίζουν, διαφορετικά η οντότητα δεν θα έχει προσδόκιμο ζωής και σίγουρα δεν θα επιτύχει τους σκοπούς της. Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι εκτός από τα παραπάνω άρθρα που είναι ουσιώδη και τα ελάχιστα δυνατά ως νομική και επιχειρηματική βάση λειτουργίας της εταιρίας, το καταστατικό ενδέχεται να διαθέτει και άλλες ενότητες όπως τη δυνατότητα η οντότητα να δημιουργεί υποκαταστήματα στο εξωτερικό και στο εσωτερικό, κάποιους περιορισμούς στη λύση και εκκαθάριση αυτής κ.ά. Για τους λόγους αυτούς, οποιαδήποτε μεταγενέστερη αλλαγή στα άρθρα του καταστατικού απαιτεί την ύπαρξη πλειοψηφίας στην απόφαση αυτή από πλευράς εταίρων και ειδικές διατυπώσεις δημοσιότητας για να είναι νόμιμη και έγκυρη (Καρδακάρης, 1997).

Ειδικά το τελευταίο αφορά τη διαδικασία γνωστοποίησης του καταστατικού της εταιρίας στο ευρύ κοινό με το οποίο συνδιαλέγεται υπό την αιγίδα των δημοσίων φορέων οι οποίοι εποπτεύουν την ευρύτερη νόμιμη λειτουργίας της. Μάλιστα, αξίζει να επισημανθεί ότι η νομική προσωπικότητα που αποκτά μια οντότητα και περαιτέρω το δικαίωμα της να δραστηριοποιείται επιχειρηματικά ξεκινά από τη δημοσιοποίηση του καταστατικού της στην αρμόδια υπηρεσία του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ)<sup>4</sup> ως το δημόσιο φορέα που διατηρεί ένα ηλεκτρονικό μητρώο με τα απαραίτητα και προαπαιτούμενα έγγραφα λειτουργίας όλων των εταιριών. Είναι το Γ.Ε.ΜΗ το οποίο ευθύνεται για τον έλεγχο όλων των δικαιολογητικών και των απαιτούμενων εγγράφων έναρξης μιας εταιρίας και αυτό το οποίο τελικά θα επικυρώσει και θα δημοσιεύσει τη νομική προσωπικότητα της μέσω του καταστατικού (Καούνης, 2008).

Ένα ακόμα κοινό γνώρισμα των εταιριών είναι η υποχρέωση λογιστικής τήρησης βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των ΕΛΠ και με γνώμονα το μέγεθος της οντότητας στο οποίο κατατάσσονται. Ως εταιρίες εμπορικού σκοπού με νομική προσωπικότητα, έχουν συγκεκριμένες λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο προκειμένου να ελέγχεται η εγκυρότητα και νομιμότητα των συναλλαγών, χωρίς θα θίγεται το δημόσιο συμφέρον από τυχόν οφειλές, παραοικονομία κα. Σε αυτή τη λογική, εντάσσονται σε ένα προκαθορισμένο νομοθετικά λογιστικό πλαίσιο στο οποίο είναι

---

<sup>4</sup> [http://www.businessportal.gr/Page/display\\_page/41](http://www.businessportal.gr/Page/display_page/41)

υπόλογες και το οποίο πλαισιώνει τη νομική μορφή που διαθέτουν (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

Εκτός από τα ανωτέρω, ένα πολύ σημαντικό γνώρισμα των εταιριών είναι η ποικιλία νομικών μορφών που δύνανται να έχουν με βάση το αστικό και εμπορικό δίκαιο, κυρίως ως προς τι ορίζει ο Νόμος για την ευθύνη και το ρόλο των ατόμων που τα συνθέτουν. Πρόκειται για τα επιμέρους ήδη οντοτήτων, η περιγραφή των οποίων ακολουθεί στην επόμενη ενότητα.

### **1.3 Είδη Οντοτήτων**

Με την έννοια «είδη οντοτήτων» νοείται η επιμέρους διάκριση των εταιριών σε διαφορετικές νομικές μορφές, κάθε μια από τις οποίες έχουν ξεχωριστό τρόπο λειτουργίας ως προς την καθημερινή δραστηριότητά της και κυρίως ως προς το βαθμό ευθύνης των εταίρων για τυχόν χρέη και υποχρεώσεις που δημιουργούνται από τις ίδιες τις οντότητες. Το σίγουρο είναι ότι οι νομικές μορφές των εταιριών ορίζονται με ακρίβεια στο αστικό και εμπορικό δίκαιο και λειτουργούν με βάση το νομικό πλαίσιο που έχει τεθεί διακριτά σε κάθε μία, δημιουργώντας αντίστοιχα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

Αυτό που θα πρέπει να τονιστεί για τα διακριτά είδη οντοτήτων είναι η διαφορετικότητα στο μάνατζμεντ και στον τρόπο λήψης αποφάσεων που το νομικό πλαίσιο ορίζει για κάθε μια, ενώ σημασία έχει ακόμα και το περιεχόμενο και ο τρόπος καταβολής των εισφορών από τους εταίρους. Συνεπώς, ανάλογα με την επιχειρηματική βούληση κάθε εταίρου επιλέγεται εκείνη η νομική μορφή που ικανοποιεί αυτή την επιθυμία και ταυτόχρονα συνάδει με το ύψος των ευθυνών που επιθυμεί να λάβει έκαστος εταίρος για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που η εταιρία δημιουργεί και στην οποία συμμετέχει (Καούνης, 2008).

Παρόλο που η ελληνική νομοθεσία διακρίνει διαφορετικές μορφές επιχειρήσεων, η παρούσα εργασία θα εστιαστεί σε αυτές που έχουν εμπορικό αντικείμενο και ιδιοτελές κίνητρο δημιουργίας κέρδους, προκειμένου να παρουσιαστούν εν συνεχεία τα επιμέρους χαρακτηριστικά τους.

### 1.3.1 Προσωπικές Εταιρίες

Στον όρο «προσωπικές εταιρίες» εντάσσονται όλες οι νομικές μορφές επιχειρήσεων που κύρια συμμετοχή και βαρύτητα έχουν τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε αυτή ως ιδρυτές και εταίροι και όχι το κεφάλαιο που εισέφεραν με οποιοδήποτε τρόπο. Βασικό χαρακτηριστικό των προσωπικών εταιριών που θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη από όλους τους συμμετέχοντες είναι ότι ο ρόλος των ατόμων με την ιδιότητα του εταίρου είναι τόσο ισχυρός, ώστε να ευθύνεται απεριόριστα και σε ολόκληρο με την προσωπική τους περιουσία για τυχόν απλήρωτα χρέη της προσωπικής εταιρίας. Αυτό έχει διττή σημασία:

- Από τη μια πλευρά την **απεριόριστη ευθύνη** που ορίζεται ως η δυνατότητα κατάσχεσης όλων των κινητών και ακινήτων πραγμάτων που εντάσσονται στην προσωπική περιουσία του εταίρου από τρίτους πιστωτές και δανειστές της προσωπικής εταιρίας, σε περίπτωση αδυναμίας αποπληρωμής των υποχρεώσεων της τελευταίας.
- Από την άλλη πλευρά, την σε **ολόκληρο ευθύνη**, η οποία επισημαίνει ότι αρκεί η προσωπική περιουσία του ενός από τους εταίρους για να καλύψει όλα τα χρέη της προσωπικής επιχείρησης ανεξάρτητα του ποσοστού συμμετοχής του στο κεφάλαιο και ανεξάρτητα εάν αυτός ο εταίρος θα κινηθεί εν συνεχεία νομικά εναντίον των υπολοίπων για να αποζημιωθεί για το ποσοστό ευθύνης τους (Χέβας, 2010).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο ρόλος των εταίρων σε μια προσωπική εταιρία είναι εγγυητικός και η συμμετοχή τους δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα και φερεγγυότητα στις συναλλαγές της προσωπικής εταιρίας με τρίτους, οι οποίοι γνωρίζουν για την απεριόριστη και σε ολόκληρο ευθύνη των εταίρων. Στην πράξη, αυτός είναι και ο βασικός λόγος που προσωπικές εταιρίες ιδρύουν κυρίως άτομα με συγγενική σχέση μεταξύ τους ή φιλική χωρίς να διαθέτουν προσωπική περιουσία, προκειμένου να υπάρχουν ισχυροί δεσμοί εμπιστοσύνης και συνεργασίας κατά την άσκηση του επιχειρείν. Άλλωστε το εμπορικό δίκαιο ρητά απαγορεύει οποιαδήποτε πράξη ανταγωνισμού τόσο μεταξύ των εταίρων όσο και μεταξύ αυτών και της εταιρίας που μπορεί να θίξει τα συμφέροντα της, να είναι κακόβουλη και να αντίκειται στον καταστατικό σκοπό της (Καούνης, 2008).

- Ένα ακόμη κύριο γνώρισμα των προσωπικών εταιριών που υπερθεματίζει την παρουσία των προσώπων ως βασικό άξονα λειτουργίας τους είναι η κατά απόλυτη πλειοψηφία λήψη αποφάσεων με γνώμονα τα άτομα και όχι το ποσοστό κεφαλαίου που έχουν καλύψει. Αυτό

συνεπάγεται ότι στην προσωπική εταιρία σημασία έχουν τα πρόσωπα τα ίδια που δραστηριοποιούνται επιχειρηματικά και όχι το ύψος του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει και αυτός είναι ο κύριος λόγος που η ελληνική νομοθεσία δεν κατονομάζει συγκεκριμένο ύψος κεφαλαίου για την ίδρυσή τους. Επομένως, οι εταίροι συμμετέχουν από κοινού στην εκπροσώπηση της προσωπικής εταιρίας σε τρίτους και στο Ελληνικό Δημόσιο και κυρίως αποφασίζουν πλειοψηφικά ως πρόσωπα για όποιες αποφάσεις προκύψουν (Χέβας, 2010).

Εκτός από τα παραπάνω, αξιοσημείωτο παραμένει το γεγονός ότι σε περίπτωση μεταβολής των εταίρων ή θάνατο κάποιου από αυτούς, η προσωπική εταιρία διακόπτει αναγκαστικά τη δραστηριότητα της και λύεται κατά το ισχύον νομικό πλαίσιο. Το στοιχείο αυτό επιβεβαιώνει πως τα πρόσωπα συνδέονται άρρηκτα με την ίδια την εταιρία συμβάλλοντας προσωπικά σε αυτή κάτω από το πρίσμα μιας διαρκούς και υγιούς συνεργασίας. Να σημειωθεί επίσης ότι οι δυο αυτές περιπτώσεις εφόσον αποτελούν επιμέρους άρθρο του καταστατικού των προσωπικών εταιριών μπορούν να θεραπευτούν υπό την έννοια ότι θα πρέπει να ορίζεται η συνέχεια των προσωπικών οντοτήτων σε περίπτωση αποχώρησης ενός εταίρου είτε οικειοθελώς είτε αιτίας θανάτου (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

Τέλος, ένα ακόμη χαρακτηριστικό γνώρισμα των προσωπικών εταιριών είναι η διαίρεση του κεφαλαίου τους σε μερίδια και όχι σε μετοχές, κάθε ένα από τα οποία ανήκει σε κάποιο εταίρο και αποτελεί την εταιρική του μερίδα. Το καταστατικό ορίζει όλες τις λεπτομέρειες του ύψους και της καταβολής του κεφαλαίου, ενώ επιτρέπεται η μεταβίβαση των μεριδίων εφόσον αυτό προβλέπεται στο καταστατικό. Όλα τα παραπάνω συνάδουν στο κεντρικό περιεχόμενο της ισχυρής και προσωπικής παρουσίας των εταίρων στις εν λόγω οντότητες, τα επιμέρους είδη των οποίων απαριθμούνται παρακάτω (Καούνης, 2008).

### **1.3.1.1 Ομόρρυθμη Εταιρία (ΟΕ)**

Η ομόρρυθμη εταιρία είναι ίσως η πιο διαδεδομένη και ιστορική επιχείρηση για τα ελληνικά δεδομένα, μιας και εκφράζει μια οικογενειακή οντότητα που δραστηριοποιείται επιχειρηματικά κυρίως από τα μέλη που την απαρτίζουν. Αυτό σημαίνει ότι ιστορικά η ομόρρυθμη εταιρία ήταν η πιο δημοφιλής νομική μορφή αφού η ελληνική οικονομία απαρτίζουν κυρίως από επιχειρηματικές πρωτοβουλίες οικογενειών που είχαν ισχυρούς

δεσμούς, εμπιστοσύνη και άμεση συνεργασία, ακόμα και στα όρια της υποχρεωτικότητας καμιά φορά κυρίως όσον αφορά τη συμμετοχή των απογόνων σε αυτές. Αυτός είναι κι ο βασικός λόγος, που συχνά μια ομόρρυθμη εταιρία κληρονομείται και μεταφέρεται από γενιά σε γενιά προκειμένου να παραμείνει εντός της οικογένειας το επιχειρηματικό «μυστικό» που έστεψε με επιτυχία την οικογενειακή επιχείρηση.

Η ομόρρυθμη εταιρία αποτελεί μια εμπορική προσωπική επιχείρηση, συνεπώς ο ρόλος των εταίρων είναι καθοριστικός για την αποτελεσματική επιχειρηματική πορεία της και εγγυητικός για τα χρέη της. Η νομοθεσία που καλύπτει τον νόμιμο τρόπο διοίκησης και διαχείρισης της ΟΕ είναι τα άρθρα 758 και 761 του Αστικού Κώδικα<sup>5</sup> με ισχύ από το 1946, στοιχείο που αποδεικνύει την ιστορικότητα και τη σημασία αυτής της νομικής μορφής για τα ελληνικά δεδομένα και τα πρόσφατα άρθρα 249 έως 270 του Ν.4072/2012 Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις<sup>6</sup>.

Σύμφωνα με το άρθρο 251 του Ν. 4072/2012<sup>7</sup>, η ΟΕ αποκτά νομική ισχύ και ενεργό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου εφόσον καταχωρηθεί στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) του οικείου επιμελητηρίου που ανήκει, πράγμα που δίνει δημοσιότητα και νομική υπόσταση στο καταστατικό της. Από εκεί και ύστερα, η ΟΕ μπορεί να ενεργεί και να συναλλάσσεται με βάση το σκοπό για το οποίο συστάθηκε, δημιουργώντας δικαιώματα και υποχρεώσεις από αυτές τις δοσοληψίες για τις οποίες υπόλογοι είναι σε κάθε περίπτωση οι εταίροι της. Το τελευταίο τονίζει το γεγονός ότι όλοι οι εταίροι που συμμετέχουν είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα δεσμεύονται προσωπικά για όλες τις οφειλές τις ΟΕ συνεπώς είναι αποκλειστικά και μόνο ομόρρυθμοι. Αυτός είναι και ο βασικός λόγος που η ΟΕ ανέκαθεν αποτελούσε μια μικρομεσαία οικογενειακή επιχείρηση αφού η αλληλέγγυα ευθύνη των μελών της προϋπέθετε απόλυτη εμπιστοσύνη ώστε να μη θίγονται τα προσωπικά συμφέροντα των μελών της. Άλλωστε, ο εγγυητικός ρόλος των ομορρύθμων εταίρων όπως ορίζει και το άρθρο 759 του ΑΚ εξισορροπεί το γεγονός ότι η εμπορική νομοθεσία δεν κατονομάζει ελάχιστο ποσό κεφαλαίου, συνεπώς οι τρίτοι πιστωτές μπορούν να εξασφαλιστούν οικονομικά από τους

---

<sup>5</sup> <https://www.ministryofjustice.gr/wp-content/uploads/2019/10/%CE%91%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%9A%CF%8E%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%82.pdf>, σελ 758

<sup>6</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>7</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

ίδιους τους ομορρύθμους εταίρους, φέροντας το κεφάλαιο της ΟΕ σε τελείως δεύτερη μοίρα (Χέβας, 2010).

Όσον αφορά την **επωνυμία** της ΟΕ, αρχικά ο ΑΚ όριζε την υποχρεωτική παρουσία των ονομάτων των ομορρύθμων εταίρων σε αυτή συνοδευόμενη από τη νομική μορφή της, προκειμένου όλοι όσοι συναλλάσσονται μαζί της να γνωρίζουν τα άτομα τα οποία έχουν μετέχουν και στα οποία μπορούν να καταφερθούν εναντίον για ικανοποίηση χρηματικών αξιώσεων. Διαχρονικά και όσο η ελληνική οικονομία εξελισσόταν και αναπτυσσόταν, αυτό άλλαξε από τη στιγμή που όλα τα στοιχεία που αφορούν το καταστατικό μιας ΟΕ βρίσκονται στα ηλεκτρονικά αρχεία του ΓΕΜΗ και είναι προσβάσιμα από όλους. Επομένως, το άρθρο 250 του Ν.4072/2012 θεράπευσε αυτή την υποχρεωτικότητα, προσδίδοντας στην επωνυμία μιας ΟΕ οποιοδήποτε λεκτικό στοιχείο ήθελαν οι ιδρυτές της που να περιγράφει τους ίδιους ή το αντικείμενο εργασιών της, ακολουθούμενο πάντα από τη νομική μορφή της ή τον όρο «General Partnership» στα αγγλικά (Πουλάκου- Ευθυμιάτου, 1996).

Όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω, το **κεφάλαιο** της ΟΕ έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα ύπαρξης και καταβολής ως προς τις οικείες διατάξεις αλλά χωρίς να ορίζεται ακριβές περιεχόμενο ποσού. Το σίγουρο είναι ότι όλα τα μέλη οφείλουν να καταβάλλουν το κεφάλαιο που αναλογεί στην εταιρική μερίδα τους είτε εφάπαξ είτε σε δόσεις, ανάλογα με το τι ορίζεται στα αναλογούντα άρθρα του καταστατικού και με το τι έχει συμφωνηθεί μεταξύ τους, με τους εξής νόμιμους τρόπους (Πρωτοψάλτης, 2007):

- ✓ Εισφορά σε μετρητά, η οποία είτε πραγματοποιείται σε τραπεζικό λογαριασμό που οι διαχειριστές έχουν ανοίξει στο όνομα της ΟΕ είτε με μετρητά εφόσον κοπούν τα αντίστοιχα παραστατικά που να αποδεικνύουν αυτή τη συναλλαγή είτε ακόμα και μέσω επιταγών.
- ✓ Εισφορά σε είδος. Σε αυτή την περίπτωση, οι εταίροι εισφέρουν υλικά αγαθά οποιασδήποτε υπόστασης αρκεί να μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα και με αντικειμενικό τρόπο σύμφωνα με το άρθρο 779 του ΑΚ. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι όλοι οι εταίροι θα πρέπει να συμφωνήσουν για την αξία αυτών των πραγμάτων και να χρησιμοποιήσουν τις υπηρεσίες κάποιου εμπειρογνώμονα σε περίπτωση αντιδικιών όπως για παράδειγμα για την αξία ενός εισφερόμενου ακινήτου. Στην πράξη, η αξία στην οποία αναγνωρίζεται ένα προσφερόμενο στοιχείο είναι η εύλογη, δηλαδή μια αξία που ισχύει σε τωρινές τρέχουσες αξίες και προκύπτει από τις δυνάμεις της προσφοράς και ζήτησης, όπως για παράδειγμα η μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών (Χέβας, 2010).

Αυτό που θα πρέπει να τονιστεί είναι ότι στην εισφορά σε είδος, το περιουσιακό στοιχείο που προσφέρεται ως αντάλλαγμα της εταιρικής μερίδας θα πρέπει επισήμως να μεταβιβαστεί στο ΑΦΜ της εταιρίας προκειμένου να καλύψει το κεφάλαιο και όχι απλά να παραχωρηθεί η χρήση του. Συνήθη πράγματα που μεταβιβάζονται στην ΟΕ ως κάλυψη κεφαλαίου είναι κτίρια, οικόπεδα, αποθέματα, μεταφορικά μέσα, εξοπλισμός ή ακόμα και δικαιώματα όπως ένα εμπορικό σήμα ή μια σύμβαση αντιπροσώπευσης ενός συγκεκριμένου αγαθού στην Ελλάδα, ενώ δύναται να μεταβιβαστεί ολόκληρη επιχείρηση συνήθως ατομική, ανάλογα με τη συμφωνία μεταξύ των εταίρων.

Ένα ακόμα ζήτημα που ανακύπτει στην περίπτωση εισφοράς σε είδος είναι όταν αυτή αφορά το δικαίωμα που μεταβιβάζεται στην ΟΕ να χρησιμοποιεί ένα πράγμα αλλά όχι να είναι δικό της. Στην περίπτωση αυτή, ο Νόμος αναφέρει το δικαίωμα χρήσης ενός αντικειμένου που ικανοποιεί τους σκοπούς της ΟΕ και όχι την αποκλειστική κυριότητα του, γεγονός που περιπλέκει λίγο την κατάσταση στο κομμάτι αποτίμησης της αξίας. Στην ουσία αφορά τη μεταβίβαση υπηρεσιών με τη μορφή δικαιώματος, αφού η ΟΕ δύναται να χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που ορίζεται στο καταστατικό και το οποίο ανταποκρίνεται σε μια αντικειμενική αξία που προσδιορίζεται με ακρίβεια, αλλά δεν το κάνει δικό της. Συνεπώς, σε περίπτωση λύσης και διακοπής εργασιών, η χρήση του αντικειμένου που έχει ήδη λάβει χώρα στο παρελθόν είναι αδύνατον να επιστραφεί στους εταίρους, παρά μόνο το ίδιο το αντικείμενο (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

✓ Εισφορά εργασίας. Πρόκειται για τη μοναδική κατά το Νόμο περίπτωση αναγνώρισης της προσωπικής συμμετοχής ενός εταίρου στο κεφάλαιο της ΟΕ με την άυλη εισφορά εργασίας, δηλαδή με την προσωπική του δουλειά εκτός από την εταιρική του ιδιότητα που ενδεχομένως του προσδίδει εξουσία νόμιμης εκπροσώπησης σύμφωνα με τις επιμέρους ενότητες του καταστατικού. Ως εργασία ορίζεται οτιδήποτε μπορεί να συμβάλλει στους σκοπούς της ΟΕ και απορρέει από την εμπειρία, το γνωστικό υπόβαθρό και την κριτική αντίληψη του ίδιου του εταίρου. Επομένως, ένας εταίρος και εφόσον συμφωνηθεί με τους υπόλοιπους μπορεί να εισφέρει την προσωπική του εργασία γιατί είναι γνώστης του αντικειμένου της ΟΕ λαμβάνοντας μεγαλύτερο ποσοστό κατά τη διανομή κερδών αλλά όχι ως ποσοστό του κεφαλαίου της ΟΕ, καθώς το παράδοξο του εμπορικού δικαίου είναι η αποδοχή της εισφοράς εργασίας των ομορρύθμων εταίρων αλλά όχι σε επίπεδο αποτίμησης κεφαλαιακής μερίδας παρά στην διανομή των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν (Χέβας, 2010).



Περαιτέρω, ο ισχυρός δεσμός των μελών της ΟΕ φαίνεται και από τον τρόπο άσκησης της καθημερινής **διαχείρισής** της, καθώς το άρθρο 748 του ΑΚ αναφέρει ότι το μάνατζμεντ της ΟΕ ανήκει σε όλους τους εταίρους εφόσον δεν υπάρχει ειδική μνεία στο καταστατικό της. Αυτό σημαίνει ότι έχουν όλοι λόγο δημοκρατικά και εξισορροπητικά στον τρόπο που θα ασκήσει τις καθημερινές εργασίες της η εταιρία, αποδεικνύοντας και πάλι τον ισχυρό δεσμό αυτής με τα πρόσωπα που την συνθέτουν. Όσο τα χρόνια περνούσαν και η εξέλιξη του επιχειρείν διευρυνόταν, δημιουργήθηκε η ανάγκη αποδέσμευσης των εταίρων από τη καθημερινή διαχείριση με το άρθρο 254 του Ν.4072/2012, όπου πλέον επιτρέπει τη διοίκηση της ΟΕ και από άλλα άτομα που δεν έχουν την εταιρική ιδιότητα, εφόσον βέβαια το συναποφασίσουν οι εταίροι και αναγραφεί αντίστοιχα στο καταστατικό, προσδίδοντας της μια μεγαλύτερη ευελιξία στη δραστηριότητα της και την ευκαιρία να συμμετέχουν σε αυτή άτομα που έχουν περισσότερο γνώση σε επίπεδο μάνατζμεντ (Καρδακάρης, 1997).

Ως προς τον αριθμό των διαχειριστών της ΟΕ ο Νόμος δεν λαμβάνει θέση γιατί δεν αντίκειται σε καμιά νομική διάταξη, ωστόσο στην πράξη εάν είναι πολλά άτομα θα τεθεί θέμα στην καθημερινή άσκηση των εργασιών της καθώς οι διαχειριστές οφείλουν να υπογράφουν όλα τα έγγραφα και τις επίσημες πράξεις που την αφορούν. Συνεπώς, θα πρέπει να δοθεί προσοχή όχι μόνο στο ποια άτομα θα ασκήσουν διοίκηση στην ΟΕ αλλά και στο αριθμό αυτών που πρόκειται να συνεργαστούν. Επιπροσθέτως, κατά την πάροδο του χρόνου, δύναται να γίνει τροποποίηση καταστατικού στο ΓΕΜΗ και να αλλάξουν τα πρόσωπα των διαχειριστών αρκεί σε κάθε περίπτωση να είναι φυσικά πρόσωπα και όχι άλλες εταιρίες. Επιπλέον, οι διαχειριστές στην ΟΕ μπορούν να έχουν θητεία αορίστου χρόνου, γεγονός που ικανοποιεί τις ανάγκες μιας μέσης ελληνικής οικογενειακής επιχείρησης, ή ορισμένου χρόνου, ανάλογα τι ορίζουν τα άρθρα του καταστατικού. Σε κάθε περίπτωση, οι διαχειριστές θα πρέπει να υιοθετούν επαγγελματική συμπεριφορά σύμφωνη με του συνετού επιχειρηματία, προβαίνοντας σε αποφάσεις και πράξεις προς όφελος της εταιρίας και σε καμία περίπτωση που εναντιώνονται ή να θίγουν τα συμφέροντα της (Πουλάκου- Ευθυμιάτου, 1996).

Η **λύση** της εταιρίας επέρχεται από μια σωρεία αιτιών, που δηλώνουν και τον ξαφνικό επιχειρηματικό της θάνατο, δηλαδή την παύση εργασιών και τη διακοπή των συναλλαγών με τρίτους. Αυτό δύναται να συμβεί για τους κάτωθι ουσιώδεις λόγους από νομικής πλευράς και

σύμφωνα με τα πρόσφατα άρθρα 257-267 του Ν. 4072/2012<sup>8</sup> αλλά και άλλους που απλά αναφέρονται στο καταστατικό και προέρχονται από τη βούληση των ιδρυτών της, όπως να εκλείψει ο σκοπός λειτουργίας της:

⇒ Επιθυμία των εταίρων για παύση της συνεργασίας τους και λήξη της δραστηριότητας της ΟΕ.

⇒ Με απόφαση δικαστηρίου κατόπιν αίτησης ακόμα και ενός ομορρύθμου εταίρου εφόσον αιτιολογηθεί η πράξη του αυτή από κάποια σοβαρή αιτία.

⇒ Εφόσον λήξει ο χρόνος ζωής της ΟΕ, σε περίπτωση που ήταν ορισμένος και προκαθορισμένος.

⇒ Σε περίπτωση που η ΟΕ ενταχθεί σε καθεστώς πτώχευσης και αδυναμίας συνέχειας λειτουργίας της.

⇒ Σε περίπτωση που αποχωρήσει ένας ομόρρυθμος εταίρος είτε λόγω θανάτου χωρίς να πάρουν τη θέση του οι κληρονόμοι του και εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό είτε λόγω προσωπικής αδυναμίας αντιμετώπισης των χρεών και εφόσον δεν αναγράφεται τίποτα περισσότερο στις επιμέρους ενότητες του καταστατικού που να θεραπεύουν αυτή την περίπτωση προκειμένου να μην οδηγείται η ΟΕ σε άμεσο επιχειρηματικό θάνατο. Εδώ εντάσσεται και ο δικαστικός αποκλεισμός ενός ομορρύθμου εταίρου σύμφωνα με το άρθρο 263 του Ν. 4072/2012<sup>9</sup>, εφόσον προφανώς υπάρχει σοβαρή αιτία που να το προκαλεί.

### **1.3.1.2 Ετερόρρυθμη Εταιρία (ΕΕ)**

Η ετερόρρυθμη εταιρία θα έλεγε κανείς ότι αποτελεί μια μικρή εξέλιξη της ομόρρυθμης από πλευράς νομοθεσίας, αναγνωρίζοντας την ανάγκη να συνεργαστούν επιχειρηματικά και άτομα εκτός της οικογένειας που συνήθως συναντάται στην δεύτερη, γεγονός που δεν εξασφαλίζει την ad hoc εμπιστοσύνη μεταξύ τους αλλά υπογραμμίζει τη σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα στη χώρα. Η ΕΕ νομοθετήθηκε στον αρχικό εμπορικό νόμο του 1835<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>9</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>10</sup> <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/emporikos-nomos>

καταλαμβάνοντας τα άρθρα 23 με 28 επιτρέποντας τη συμμετοχή δυο κατηγοριών εταίρων (Πρωτοψάλτης, 2007):

⇒ Τους ομορρύθμους, που εξακολουθούν να έχουν προστατευτικό ρόλο των χρεών της εταιρίας προς τρίτους, ευθυνόμενοι απεριόριστα και σε ολόκληρο για όλες τις πράξεις της ΕΕ και,

Τους ετερόρρυθμους, οι οποίοι διαθέτουν περιορισμένο εγγυητικό ρόλο και μάλιστα φθάνοντας μέχρι το ύψος της εταιρικής τους μερίδας. Αυτό σημαίνει ότι οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεσμεύονται να καταβάλουν μόνο το κεφάλαιο το οποίο αγόρασαν με τρόπο που ορίζεται στο καταστατικό, ενώ δύνανται να χάσουν το κεφάλαιο αυτό σε περίπτωση που η ΕΕ είναι για πολλά έτη ζημιογόνα. Σε καμία περίπτωση όμως δεν διαθέτουν εγγυητική παρουσία στην εταιρία με την προσωπική τους περιουσία όπως συμβαίνει με τους ομόρρυθμους, αποδεικνύοντας ότι η ΕΕ αποτελεί μια μορφή εταιρίας που συνδυάζει τη θέληση για καταβολή ενός ποσού για δραστηριοποίηση επιχειρηματικά αλλά όχι με την ευθύνη να διευρύνεται σε προσωπικό επίπεδο του ατόμου με κίνδυνο να χάσει ιδιότητα περιουσιακά στοιχεία από κακή διαχείριση άλλων. Προφανώς, η ΕΕ είναι προάγγελος των κεφαλαιουχικών εταιριών από πλευράς νομικής μορφής, γεγονός που οδήγησε στη νομοθέτηση κάποιων πιο σύγχρονων διατάξεων ως προς τον τρόπο λειτουργίας της με τα άρθρα 271-284 του Ν.4072/2012<sup>11</sup>.

Από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα ότι η ΕΕ αποτελεί μια επιχειρηματική συγκρότηση μελών που κάποιοι από αυτούς διαθέτουν μόνο το ρόλο του χρηματοδότη και άλλοι συνδέονται άρρηκτα με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που δημιουργεί η εν λόγω οντότητα. Αυτός είναι και ο βασικός λόγος που ιστορικά, τη **διαχείριση** των υποθέσεων της ΕΕ διέθεταν μόνο τα ομόρρυθμα μέλη της εφόσον είχαν τον πρώτο λόγο στην κάλυψη των χρεών της συνεπώς θα έπρεπε να είχαν γνώση και ευθύνη για το πως αυτά δημιουργήθηκαν. Συγκεκριμένα το άρθρο 274 του Ν.4072/2012<sup>12</sup> ορίζει ρητά ότι όλα τα ετερόρρυθμα μέλη δεν συμμετέχουν στη διοίκηση της ΕΕ και προφανώς δεν αντίκεινται στις αποφάσεις που λαμβάνονται από το σώμα των διαχειριστών, εκτός βέβαια εάν το καταστατικό της ορίζει τη δυνατότητα να συμμετέχουν στα διαχειριστικά δρώμενα της εταιρίας.

Σε αυτό το πνεύμα, η πρώτη μορφή της συγκεκριμένης εταιρίας είναι γνωστή ως απλή ΕΕ εντασσόμενη στην ομάδα των προσωπικών εταιριών τονίζοντας τον ισχυρό δεσμό των

---

<sup>11</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>12</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

ομορρύθμων εταίρων με αυτή ως ακριβώς ισχύει στην ΟΕ και λαμβάνει νομικά σάρκα και οστά με την καταχώρηση της στο ΓΕΜΗ και τη δημοσίευση του καταστατικού της σύμφωνα με το άρθρο 273 του Ν. 4072/2012<sup>13</sup>.

Ως προς την καταβολή του **κεφαλαίου**, το οποίο επίσης επιμερίζεται σε μερίδια στην ίδια λογική με την ΟΕ, οι διατάξεις της ΕΕ προσιδιάζουν με αυτές της ΟΕ κυρίως στο γεγονός ότι δεν ορίζεται επακριβώς ποσό εισφοράς για τη σύσταση αυτής της νομικής μορφής. Ο λόγος παραμένει ο ίδιος: η ύπαρξη του ή των ομορρύθμων εταίρων εξακολουθεί να είναι εγγυητική για την ΕΕ και να εξασφαλίζει ανεξάντλητα και χωρίς όρια με την προσωπική τους συμβολή τις οφειλές της, επομένως το κεφάλαιο δεν έχει τόσο ισχυρό ρόλο ως βασικό της στοιχείο. Η διαφορά που εντοπίζεται στην εν λόγω νομική μορφή είναι το γεγονός ότι οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μόνο με το ποσό εισφοράς τους, πράγμα που πρακτικά σημαίνει ότι δεσμεύονται να καταβάλουν το κεφάλαιο το οποίο απέκτησαν και εάν η πορεία της ΕΕ δεν είναι κερδοφόρα και αποτελεσματική, δύνανται να χάσουν το ύψος των εισφορών τους, αλλά τίποτα περισσότερο που να συνδέεται μάλιστα με τα προσωπικά τους περιουσιακά στοιχεία. Επομένως, η παρουσία τους στην ΕΕ είναι επικουρική και παίζει κυρίως το ρόλο του χρηματοδότη, διαθέτοντας όμως τη δυνατότητα σύμφωνα με το άρθρο 275 του Ν. 4072/2012<sup>14</sup> να ελέγχουν τα λογιστικά βιβλία της εταιρίας και να λαμβάνουν γνώση εφόσον κάτι τέτοιο δεν αποκλείεται στο καταστατικό (Πουλάκου- Ευθυμιάτου, 1996).

Ο ρόλος αυτός σε προέκταση δίνει στους ετερορρυθμους εταίρους μια πιο δευτερεύουσα θέση στην εταιρία, δηλαδή δεν διαθέτουν την εμπορική ιδιότητα που λαμβάνουν οι ομόρρυθμοι εταίροι, χωρίς όμως το καταστατικό να αποκλείει κάτι περισσότερο εφόσον το έχουν συμφωνήσει έτσι οι ιδρυτές. Επομένως, το σύννηθες είναι οι ετερόρρυθμοι εταίροι να μην λαμβάνουν αποφάσεις σε επίπεδο διαχείρισης όπως ήδη αναφέρθηκε, να μην έχουν διοικητικό ρόλο που να τους δίνει εξουσία εκπροσώπησης σύμφωνα με το άρθρο 278 του Ν. 4072/2012<sup>15</sup>, να μην αναφέρονται στην επωνυμία της εταιρίας και να μην εισφέρουν την προσωπική τους εργασία ως στοιχείο αναγνωρίσιμο της καταβολής κεφαλαίου όπως συμβαίνει με τους ομορρύθμους. Στις **απαγορεύσεις** εντάσσονται και όλες οι ενέργειες στις οποίες δύνανται να προβούν οι ετερόρρυθμοι εταίροι και που εναντιώνονται στο σκοπό της εταιρίας

---

<sup>13</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>14</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>15</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

δημιουργώντας έναν αθέμιτο ανταγωνισμό που θίγει τα συμφέροντα της σύμφωνα με το άρθρο 276 του Ν. 4072/2012<sup>16</sup>. Προφανώς, οι απαγορεύσεις αυτές είναι ουσιώδεις και αυστηρές για να οριοθετήσουν την ύπαρξη των ετερορρυθμών εταιρών στο ρόλο του χρηματοδότη με ό,τι αυτό συνεπάγεται για τη συμμετοχή τους στα επιχειρηματικά δρώμενα της ΕΕ (Καούνης, 2008).

Αναλογικά με την ΕΕ, η **επωνυμία** της εταιρίας σύμφωνα με το άρθρο 272 του Ν. 4072/2012<sup>17</sup> μπορεί να περιλαμβάνει επίσης οποιοδήποτε λεκτικό στοιχείο επιθυμούν οι ιδρυτές της είτε πραγματικό είτε φανταστικό, με σπάνια περίπτωση τα ονόματα των ετερορρυθμών εταιρών και πάντα ακολουθούμενη από τη νομική της μορφή. Εφόσον η εταιρία δραστηριοποιείται στο εξωτερικό δύναται η επωνυμία της να προσαρμοστεί και να περιέχει επίσης τον όρο «Limited Partnership» που υποδηλώνει το νομικό πλαίσιο λειτουργίας της.

Από εκεί και ύστερα, η **λύση και εκκαθάριση** της ΕΕ ακολουθεί την ίδια γραμμή με της ΟΕ σύμφωνα με το άρθρο 281 του Ν. 4072/2012<sup>18</sup>, με τη διαφορά ότι η εταιρία διαλύεται σε περίπτωση που ο ή οι ομόρρυθμοι εταίροι εκλείψουν και αποχωρήσουν είτε λόγω επιθυμίας είτε αιτία θανάτου, ένα ακόμα στοιχείο που δείχνει το διαφορετικό ρόλο και ουσία που έχουν τα δυο σώματα των εταιρών στην συγκεκριμένη νομική μορφή. Βέβαια, η περίπτωση αυτή θεραπεύεται εφόσον κάποιος ή κάποια από τα ετερόρρυθμα μέλη αποφασίσουν να γίνουν ομόρρυθμοι ή κάποιο τρίτο μέλος εισέλθει στην ΕΕ καταλαμβάνοντας το ρόλο του ομορρυθμού, συνεπώς η εταιρία μπορεί να συνεχίσει τη λειτουργία της.

Σε συνέχεια των ανωτέρω και με τη φύση της ελληνικής επιχειρηματικότητας να εξελίσσεται ιστορικά, δηλαδή την επιθυμία όλο και περισσότερο φυσικών προσώπων να δραστηριοποιηθούν στο επιχειρείν χωρίς όμως να θέτουν σε κίνδυνο την ιδιόκτητη περιουσία τους, δημιουργήθηκε μια νέα νομική μορφή, γνωστή ως «**ΕΕ κατά μετοχές**», η οποία συνδυάζει αρκετά στοιχεία της προσωπικής εταιρίας αλλά εντάσσεται κυρίως στα χαρακτηριστικά των κεφαλαιουχικών εταιριών που ακολουθούν. Το παράδοξο με αυτή τη μορφή εταιρίας που στην ουσία αποτελεί τη μετάβαση από τις προσωπικές στις κεφαλαιουχικές οντότητες είναι το γεγονός ότι ενώ το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές και όχι εταιρικά μερίδια με αποτέλεσμα τα μέλη που τα διαθέτουν να έχουν περιορισμένη ευθύνη

---

<sup>16</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>17</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>18</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

μέχρι το χρηματικό ποσό καταβολής και όχι με την προσωπική τους περιουσία, ο τρόπος διοίκησης της ακολουθεί την ίδια γραμμή με την ΟΕ (Πρωτοψάλτης, 2007). Επομένως, αυτό που διευκρινίζει το πρόσφατο άρθρο 284 του Ν. 4072/2012<sup>19</sup> είναι ότι ως προς το μάλιστα της ΕΕ κατά μετοχές ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται για τους ομορρυθμους εταίρους στην ΟΕ, η ευθύνη αυτών ως προς τα τυχόν χρέη που δημιουργούνται ακολουθεί τις διατάξεις της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, δηλαδή αίρεται ο εγγυητικός τους ρόλος. Προφανώς λοιπόν η ΕΕ κατά μετοχές αποτελεί κατά βάση μια κεφαλαιουχική εταιρία που ωστόσο τονίζει το προσωπικό στοιχείο των μελών της στο πρόσωπο των ομορρυθμων εταίρων.

### 1.3.2 Κεφαλαιουχικές Εταιρίες

Οι κεφαλαιουχικές εταιρίες αποτελούν τον ακρογωνιαίο λίθο μιας οικονομίας και μάλιστα σε παγκόσμιο επίπεδο, καθώς αυτού του τύπου οι νομικές μορφές συναντώνται στο διεθνές επιχειρηματικό γίγνεσθαι. Οι βασικοί λόγοι έγκεινται στην περιορισμένη ευθύνη των ατόμων που τις ιδρύουν και τις κατέχουν από πλευράς ιδιοκτησίας σε συνδυασμό με το υψηλό κύκλο εργασιών που επιτυγχάνουν και πολλές φορές μπορεί να λάβει μεγέθη πολυεθνικών επιχειρήσεων ή ομίλων. Σε αυτή τη λογική, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες εξ ορισμού απευθύνονται σε επιχειρηματίες που διαθέτουν υψηλά κεφάλαια για επενδύσεις και έχουν μακροπρόθεσμη προοπτική που υπερβαίνει κατά πολύ τόσο τον οικογενειακό χαρακτήρα των προσωπικών εταιριών όσο και την προσωπική συμμετοχή αυτών στην καθημερινή εκτέλεση των εργασιών τους (Φλώρος, 1993).

Ένα πρώτο συμπέρασμα από την άνω εισαγωγή είναι το γεγονός ότι στις κεφαλαιουχικές εταιρίες το βασικότερο ρόλο καταλαμβάνει η ύπαρξη και το μέγεθος του κεφαλαίου που διαθέτουν και όχι τα ίδια τα πρόσωπα που μετέχουν σε αυτή. Το κεφάλαιο έχει εγγυοδοτικό χαρακτήρα για την εταιρία, αφού είναι αυτό που θα καλύψει τυχόν χρέη και οφειλές προς τρίτους δανειστές, αφήνοντας τα μέλη των εταιριών να ευθύνονται μόνο για το κεφάλαιο που επένδυσαν, ενώ αντιπροσωπεύει το ποσοστό συμμετοχής τους στις εν λόγω εταιρίες. Η περιορισμένη ευθύνη λοιπόν που διαθέτουν τους δίνει το βασικό κίνητρο να αγοράσουν

---

<sup>19</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

μερίδια σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέροντας το ποσό που επιθυμούν, χωρίς, από τη μια πλευρά να ευθύνονται για τις επιχειρηματικές επιλογές των εταιριών και από την άλλη να είναι δεσμευμένοι να συμμετέχουν σε αυτή καθημερινά. Επομένως, βασικό χαρακτηριστικό των κεφαλαιουχικών εταιριών είναι ο περιορισμένος ρόλος των μελών – ιδιοκτητών τους τόσο σε ύψος ευθύνης όσο και πραγματικής συμμετοχής στην καθημερινότητα των οντοτήτων (Καούνης, 2008).

Με αυτό το τρόπο, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες δημιουργούν μια νέα πραγματικότητα επιχειρηματικά. Η ιδιοκτησία του κεφαλαίου τους και η πρακτική εφαρμογή του μανάτζμεντ δεν είναι απαραίτητο να ανήκουν στα ίδια άτομα συγκροτώντας με αυτό τον τρόπο δυο διαφορετικά σώματα, χωρίς να αποκλείεται βέβαια και το ενδεχόμενο να είναι ένα (Πρωτοψάλτης, 2007):

➤ Τους ιδιοκτήτες που έχουν αγοράσει ένα ποσοστό του κεφαλαίου και το έχουν καλύψει με τις εισφορές τους είτε σε είδος είτε σε χρήμα, αναμένοντας να λάβουν αντίστοιχο ποσοστό επί των αποτελεσμάτων χρήσης που θα προκύψουν.

➤ Τους διοικούντες που αποτελούν το σώμα εκπροσώπησης των εταιριών αυτών σε όλους όσους συναλλάσσονται και στην ουσία διαθέτουν τη νόμιμη διαχείριση τους με βάση τα άρθρα του καταστατικού. Οι πράξεις τους είναι αυτόνομες και πάντα αναλογικές του εμπορικού σκοπού των εταιριών, ωστόσο ταυτόχρονα είναι και υπόλογες στο σώμα των ιδιοκτητών εταίρων που θα πρέπει να ενημερώνονται τουλάχιστον σε ετήσια βάση για τον τρόπο διοίκησης και τις αιτίες εμφάνισης αυτών των αποτελεσμάτων χρήσης που αντιπροσωπεύουν τη συνολική πορεία των οντοτήτων.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η συμμετοχή των προσώπων στις κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι ελεύθερη, με την απλή μεταβίβαση σε επίπεδο αγοραπωλησίας των μεριδίων τους χωρίς να επηρεάζεται η ίδια η επιχείρηση, υπό την έννοια ότι η αποχώρηση ενός εταίρου δεν επιφέρει την άμεση λύση αυτής, αφού τα πρόσωπα δεν παίζουν μένοντα ρόλο. Προφανώς, αυτή η ευκολία μεταβίβασης των μεριδίων χωρίς να χρειάζονται επιπλέον συμβολαιογραφικά έγγραφα ή άλλες γραπτές πράξεις, επιτρέπει με τη σειρά της την ευκολία εύρεσης νέων επενδυτών που θα θελήσουν να συμμετάσχουν σε αυτό το σχήμα κεφαλαιουχικής εταιρίας και την άντληση κεφαλαίων για επενδυτικούς σκοπούς. Αυτός είναι και ο βασικός λόγος που οι κεφαλαιουχικές εταιρίες αποτελούν οντότητες με υψηλό οικονομικό βάθος και επίπεδο συναλλαγών ανά έτος (Καρδακάρης, 1997).

Όπως γίνεται κατανοητό, οι κεφαλαιουχικές εταιρίες έχουν μια σειρά πλεονεκτημάτων και απευθύνονται σε επιχειρηματικές πρωτοβουλίες που υπερβαίνουν τη συνεργασία των μελών μιας οικογένειας όπως κατά κόρον συμβαίνει στις προσωπικές, γι' αυτό και επιλέγονται από άτομα που συνειδητά θέλουν να προβούν σε επιχειρηματικές δραστηριότητες μεγάλου μεγέθους και να λάβουν μερίσματα από τα κέρδη αυτής της προσπάθειας. Επομένως, το κύριο πλεονέκτημα των κεφαλαιουχικών εταιριών είναι το απρόσωπο των μελών που αποκτούν το κεφάλαιο των εν λόγω οντοτήτων χωρίς να δεσμεύονται προσωπικά ως άτομα και ως περιουσιακά στοιχεία για το σύνολο των υποχρεώσεων που δημιουργούν, που συνάμα αποτελεί και κίνητρο για τους ίδιους να προβούν σε επενδύσεις (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

Περαιτέρω, λόγω της νομικής φύσης των εταιριών αυτών τα μέλη τους δεσμεύονται μόνο μέχρι το μερίδιο κεφαλαίου που αναλαμβάνουν, με αποτέλεσμα να μην διατρέχουν επιχειρηματικό κίνδυνο για την πορεία της εταιρίας. Το χαρακτηριστικό αυτό τους επιτρέπει να επενδύσουν κεφάλαια σε περισσότερες από μια κεφαλαιουχικές οντότητες προκειμένου να αντλήσουν όσα περισσότερα οικονομικά οφέλη μπορούν και συνάμα να μην διατρέχουν το λεγόμενο «κίνδυνο του επιχειρηματία».

Επιπροσθέτως, η διοίκηση των εταιριών αυτών συνήθως ανατίθεται σε καταρτισμένα στελέχη με εμπειρία και γνώση των αρχών του μάνατζμεντ, με συνέπεια η επιχειρηματική τους εξέλιξη να πραγματοποιείται από άτομα που ανήκουν στο χώρο του επιχειρείν και όχι από πρόσωπα που απλά έχουν κεφάλαιο και ανήκουν σε μια οικογένεια, όπως συμβαίνει στις προσωπικές εταιρίες. Αυτή είναι και η εξήγηση που οι κεφαλαιουχικές εταιρίες είναι κατάλληλες για τη δημιουργία ομίλων επιχειρήσεων ή πολυεθνικών, καθώς η διοίκηση τους συντελείται από άτομα που ανήκουν στον οικονομικό κλάδο με εξειδικευμένο γνωστικό υπόβαθρο και απαλλασσόμενα τις περισσότερες φορές από την εταιρική ιδιότητα που συνδέεται αμιγώς με την εισφορά κεφαλαίου, χωρίς να συμβαίνει και πάντα αυτό (Καούνης, 2008).

Από εκεί και ύστερα, οι εταιρίες αυτές έχουν μεγάλο οικονομικό εκτόπισμα στον κλάδο που ανήκουν καθώς βασίζονται και στην ευκολία άντλησης νέων κεφαλαίων και μάλιστα είτε με ιδιωτική είτε με δημόσια προσφορά μεριδίων μέσω Χρηματιστηρίου. Αυτό το γνώρισμα τους αυξάνει την πιστωτική ικανότητα τους να λαμβάνουν πιστώσεις από προμηθευτές ή δανειακές συμβάσεις από τράπεζες όποτε κριθεί απαραίτητο, για αυτό και έχουν μεγάλη διάρκεια στο χρόνο (Φλώρος, 1993).



### 1.3.2.1 Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ)

Η πρώτη νομική μορφή που συναντάται σε αυτή την κατηγορία και ταυτόχρονα αποτελεί το μεταβατικό στάδιο μεταξύ προσωπικής και κεφαλαιουχικής οντότητας είναι η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, γνωστή με το ακρωνύμιο ΕΠΕ όπως νομοθετήθηκε αρχικά από τον Ν. 3190/1955<sup>20</sup> και τροποποιήθηκε με τον πρόσφατο Ν.4541/2018. Πρόκειται για ένα μικτό τύπο εταιρίας, υπό την έννοια ότι συγκεντρώνει γνωρίσματα και από τις δυο κατηγορίες επιχειρήσεων αφού στην ουσία αντιπροσωπεύει μια ομάδα ατόμων με ισχυρούς δεσμούς, οικογενειακούς ή φιλικούς, που δραστηριοποιούνται σε μεγαλύτερο οικονομικό βεληνεκές και δεν επιθυμούν να έχουν εγγυοδοτικό ρόλο στην εταιρία τους.

Σε αυτά τα πλαίσια, η ΕΠΕ είναι μια οντότητα της οποίας το κεφάλαιο χωρίζεται σε μερίδια, καθένα από τα οποία ανήκει σε ένα μέλος. Η περιορισμένη ευθύνη της ως υποκατηγορία των κεφαλαιουχικών εταιριών έγκειται στο ότι τα μέλη δεσμεύονται νομικά και οικονομικά μέχρι το ύψος των εισφορών τους στο κεφάλαιο, γεγονός που τα απελευθερώνει από οποιαδήποτε νομική δέσμευση αφορά τα ίδια και τα τυχόν χρέη που θα δημιουργήσει η ΕΠΕ. Αυτό άλλωστε είναι και το βασικό κριτήριο το οποίο την εντάσσει σε αυτή την κατηγορία (Πουλάκου-Ευθυμιάτου, 1996).

Στον αντίποδα, τα στοιχεία που της προσδίδουν ένα πιο προσωπικό χαρακτήρα ώστε να την εντάσσουν σε μια μικτή νομική μορφή είναι τα κάτωθι (Πουλάκου-Ευθυμιάτου, 1996):

- Αρχικά, η διαχείριση των υποθέσεων της ιστορικά ανήκει στους εταίρους της ως τα πιο συνδεδεμένα πρόσωπα με την ίδια, παρόλο που στη σύγχρονη οικονομική θεώρηση της εποχής μας, αυτό δεν είναι απαραίτητο.
- Η λήψη αποφάσεων σε επίπεδο Γενικής Συνέλευσης Εταίρων γίνεται κατά πλειοψηφία μεριδίων και προσώπων, χαρακτηριστικό που ανήκει μοναδικά στην ΕΠΕ συγκριτικά με το σύνολο των υπόλοιπων οντοτήτων. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι για να ληφθεί μια απόφαση στην ΕΠΕ θα πρέπει να επιτευχθεί πλειοψηφία ως προς το εισφερόμενο κεφάλαιο, στοιχείο κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, αλλά και πλειοψηφία στα άτομα που έχουν εισφέρει το κεφάλαιο

---

<sup>20</sup> <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/2639/nomos-3190-1955>

αυτό και τα οποία λαμβάνουν τις αποφάσεις, στοιχείο που ανήκει αποκλειστικά στις προσωπικές εταιρίες.

➤ Οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταιρών, είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου, απαιτεί τροποποίηση καταστατικού η οποία συνοδεύεται από συμβολαιογραφική πράξη σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4541/2018<sup>21</sup>. Συνεπώς, παρόλο που λείπει ο επενδυτικός κίνδυνος στους εταίρους της ΕΠΕ αφού ευθύνονται μέχρι το κεφάλαιο που έχουν αγοράσει, το πρόσωπο τους συνδέεται τόσο άμεσα με την ίδια την οντότητα που απαιτείται συμβολαιογραφική γραπτή συμφωνία για την αλλαγή αυτών. Βέβαια, θα πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η αλλαγή των εταιρών στην ΕΠΕ επαφίεται στην ελεύθερη βούληση αυτών και γίνεται χρονικά οποτεδήποτε, υπό την έννοια ότι δεν επιφέρει τη λύση της εταιρίας όπως συμβαίνει με την αποχώρηση των ομορρυθμών εταιρών στις προσωπικές, αλλά υπάγεται σε πιο αυστηρές νομικές διατυπώσεις συγκριτικά με τις υπόλοιπες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Από την άλλη πλευρά, επειδή το στοιχείο που έχει ιδιαίτερη σημασία για την ύπαρξη και λειτουργία της ΕΠΕ είναι το κεφάλαιο που είτε θα αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς από την σύσταση αυτής είτε εν συνεχεία θα αποτελέσει μέρος των ιδίων κεφαλαίων μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς που θα προκύψουν από τα κεφαλαιοποιημένα κέρδη, το άρθρο 7 του Ν. 4541/2018<sup>22</sup> ορίζει ρητά πως σε περίπτωση που το σύνολο της καθαρής θέσης μειωθεί κατά 50% από την αξία του εταιρικού κεφαλαίου επειδή υπάρχουν πολλές συσσωρευμένες ζημιές, τότε οι διαχειριστές της ΕΠΕ καλούνται να λάβουν κάποια μέτρα για να την ενισχύσουν κατόπιν απόφασης των εταιρών της. Το στοιχείο αυτό δείχνει την ύψιστη σημασία και τον εγγυητικό ρόλο του κεφαλαίου και στην ΕΠΕ ως είδος κεφαλαιουχικής εταιρίας επιρρίπτοντας την ευθύνη προστασίας του στους διαχειριστές και υπό την εποπτεύουσα αρχή του ΓΕΜΗ.

Από εκεί και ύστερα, τα υπόλοιπα γνωρίσματα της ΕΠΕ προσιδιάζουν με τα αντίστοιχα του συνόλου των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων. Για τη σύσταση της πλέον δεν απαιτείται ένα καθορισμένο ποσό **κεφαλαίου**, παρόλο που αυτό διαθέτει εγγυητικό χαρακτήρα για τις πιστωτικές συναλλαγές της εταιρίας σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 4541/2018<sup>23</sup>, με τις οικείες διατάξεις να επιτρέπουν την ελεύθερη επιλογή αυτού από τους ίδιους τους εταίρους και με βάση το ύψος των δοσοληψιών στις οποίες θα προβεί η ΕΠΕ, ενώ δύναται να είναι ακόμα και

---

<sup>21</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4541/2018>

<sup>22</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4541/2018>

<sup>23</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4541/2018>

μηδενικό. Επίσης, να σημειωθεί ότι κάθε μερίδιο του κεφαλαίου θα πρέπει να έχει ελάχιστη αξία ένα ευρώ και ανάλογα να προσαρμόζεται αυτή με το ύψος των συνολικών εισφορών που θα συμφωνηθούν στο καταστατικό της και οι οποίες εν συνεχεία μπορεί να καταβληθούν είτε σε χρηματικά διαθέσιμα είτε σε υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία, υπό τον όρο να μπορούν να λάβουν τιμή από κάποιο πιστοποιημένο εμπειρογνώμονα.

Όπως ισχύει και για τις υπόλοιπες νομικές μορφές, η **επωνυμία** της ΕΠΕ μπορεί να είναι οποιαδήποτε λέξη ή φράση ή χαρακτηριστικό γνώρισμα, πραγματικό ή ιδεατό, ακολουθούμενη από το ακρωνύμιο ΕΠΕ ή «Limited Liability Company» και πάλι σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 4541/2018<sup>24</sup>, προκειμένου να τονίζεται η νομική της μορφή. Ακόμη, είναι από τις εταιρίες που επιτρέπεται νομοθετικά η σύσταση της από μόνο ένα εταίρο, που επιθυμεί να έχει περιορισμένο επιχειρηματικό κίνδυνο και έως το ύψος της εισφοράς του, αρκεί η επωνυμία να ακολουθείται από το λεκτικό «Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.» και αντίστοιχα «Single Member LTD».

Στην ίδια λογική, το **καταστατικό** αποτελεί το επίσημο έγγραφο με τις ελάχιστες πληροφορίες που ορίζουν τον τρόπο και το σκοπό ίδρυσης μιας ΕΠΕ, όπως άλλωστε ισχύουν και στις υπόλοιπες νομικές μορφές, ενώ υπάγεται στις ίδιες διατυπώσεις δημοσιότητας όσον αφορά την καταχώρηση και την περαιτέρω έγκριση του από το αρμόδιο μητρώο του ΓΕΜΗ, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4541/2018<sup>25</sup>.

Σε αυτό το σημείο να τονιστεί ότι ειδική μνεία κάνουν οι διατάξεις σχετικά με τη δυνατότητα που έχουν οι εταίροι της ΕΠΕ να πράξουν επιχειρηματικά και σε άλλες εταιρίες, προσωπικές και κεφαλαιουχικές, εκτός εάν η γραπτή συμφωνία όπως εκφράζεται στο καταστατικό άρει αυτό το δικαίωμα. Προφανώς λοιπόν, αυτή η νομική μορφή είναι αρκετά ευέλικτη ως προς τον ρόλο των εταίρων από τη στιγμή που τους απεμπλέκει από την υποχρεωτικότητα της διοίκησης της ΕΠΕ, εκτός εάν έχουν αυτά τα καθήκοντα συνεπώς οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα βαίνει εναντίον στα συμφέροντα της οντότητας θεωρείται αθέμιτος ανταγωνισμός και αποκλείεται (Πουλάκου- Ευθυμιάτου, 1996).

---

<sup>24</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4541/2018>

<sup>25</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4541/2018>

Όσον αφορά τη λύση της ΕΠΕ και οριστική παύση των εργασιών της, οι οικείες διατάξεις ορίζουν τις κάτωθι περιπτώσεις στο άρθρο 7 του Ν. 4541/2018<sup>26</sup> με δυνατότητα αναβίωσης σύμφωνα με την παράγραφο 9, χωρίς να περιλαμβάνουν την περίπτωση αποχώρησης ή θανάτου ενός εκ των εταίρων όπως ήδη έχει επισημανθεί:

- Εξαιτίας της λήξης του ορισμένου χρόνου ζωής της όπως έχει διευκρινιστεί στο καταστατικό ως τη βούληση των ιδρυτών της και δεν έχει τροποποιηθεί μέχρι τότε.
- Με απόφαση που έλαβαν τα μέλη που κατέχουν το κεφάλαιο της καθόσον δεν επιθυμούν για οποιοδήποτε λόγο τη συνέχεια στη λειτουργία της.
- Λόγω κηρύξεως της σε πτώχευση.

### **1.3.2.2 Ανώνυμη Εταιρία (ΑΕ)**

Η ΑΕ είναι ίσως η πιο ιστορική εταιρία όλων των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων αφού πρωτοεμφανίστηκε στην ελληνική νομοθεσία με τον παλιό Ν.2190/1920 για να εμφανίσει για πρώτη φορά την έννοια της μεγάλης εταιρίας για τα ελληνικά δεδομένα. Η ΑΕ πήρε το όνομα της από τη γαλλική έκφραση «Societe Anonyme» προκειμένου από την επωνυμία της και μόνο να δηλώσει την απροσωπία των ατόμων που την ιδρύουν και κατέχουν το κεφάλαιο της, ως ένα χαρακτηριστικό τελείως επουσιώδες συγκριτικά με τα επενδυτικά κεφάλαια που έχει και διαχειρίζεται. Η ΑΕ βασίζεται στο γεγονός ότι ως η πρώτη στις κατηγορίες των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων παρέχει πλήρη ελευθερία απόκτησης του κεφαλαίου της με εύκολο τρόπο χωρίς αντίστοιχα να επιφέρει καμία ευθύνη πέρα του ύψους καταβολής του στα άτομα που θα το αγοράσουν. Σε αυτή τη λογική, η ΑΕ είναι μια δημοφιλής κατεύθυνση επένδυσης για όλους όσους διαθέτουν χρήματα και επιθυμούν να λάβουν κέρδη από μερίσματα, χωρίς όμως να εμπλέκονται προσωπικά, να ευθύνονται ατομικά και απεριόριστα και χωρίς να αποκτούν την επιχειρηματική ή διαχειριστική ιδιότητα. Γι' αυτό και ως νομική μορφή είναι εξαιρετικά διαδεδομένη σε επιχειρηματικές πρωτοβουλίες που απαιτούν πολλά και υψηλά κεφάλαια (Σαρσέντης, Παπαναστασάτου, 2008).

---

<sup>26</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4541/2018>

Σε αυτό το γενικό πλαίσιο σύστασης και λειτουργίας της ΑΕ, ο αρχικός Ν. 2190/1920 ήρθε να αντικατασταθεί σε ένα μεγάλο μέρος των διατάξεων του από τον πρόσφατο Ν. 4548/2018 με σκοπό τον εκσυγχρονισμό του ώστε να διευκολύνει τον τρόπο δραστηριοποίησης των σύγχρονων εταιριών αυτής της νομικής μορφής στα τωρινά δεδομένα της ελληνικής οικονομίας. Από το άρθρο 1<sup>27</sup> των εν λόγω διατάξεων αναφέρεται ότι η ΑΕ αποτελεί μια εταιρία με νομική ισχύ κατόπιν τήρησης των αρχών δημοσιότητας όπως οι υπόλοιπες με σκοπό να δραστηριοποιείται εμπορικά ανεξάρτητα εάν αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της, δηλώνοντας με αυτό τον τρόπο τον ιδιοτελή χαρακτήρα της. Για το λόγο αυτό στην ΑΕ όπως άλλωστε και σε όλες τις άλλες κεφαλαιουχικές νομικές μορφές, το καταβληθέν κεφάλαιο είναι αυτό που καλύπτει οικονομικά και εγγυητικά όλες τις υποχρεώσεις που η ίδια δημιουργεί χωρίς να εμπλέκονται τα άτομα που την ιδρύουν (Πουλάκου- Ευθυμιάτου, 1996).

Βασικό χαρακτηριστικό της ΑΕ είναι η ύπαρξη τριών διαφορετικών οργάνων ως σώματα λειτουργίας που επιτελούν διαφορετικά καθήκοντα και έχουν άλλους σκοπούς, με κυριότερο στόχο την ομαλή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καταστατικών επιδιώξεών της. Η ύπαρξη αυτών των οργάνων που καθένα εργάζεται σχετικά αυτόνομα και οριοθετημένα βασίζεται στην αρχή προστασίας των συμφερόντων των μετόχων από άλλα άτομα που εμπλέκονται στη διοίκηση της καθημερινά σύμφωνα με τα άρθρα του καταστατικού και τα οποία δεν δύνανται να ελέγχονται σε ημερήσια διάταξη. Σε αυτό το νομικό πλαίσιο λοιπόν, τα τρία βασικά όργανα εξουσίας σε μια ΑΕ είναι τα κάτωθι (Πρωτοψάλτης, 2007):

- Το σώμα των **μετόχων** που έχουν ιδιοκτησιακή σχέση με την ΑΕ, καθώς είναι αυτοί που θα αγοράσουν το κεφάλαιο της έναντι ανταλλάγματος και με ελεύθερη τη βούληση μεταβίβασης. Πρόκειται για ένα πλήθος φυσικών και νομικών προσώπων που διαθέτουν τα χρηματικά κονδύλια για να επενδύσουν σε διάφορους προορισμούς, ωστόσο δεν επιθυμούν να εμπλακούν με το αμιγώς επιχειρείν σε καθημερινή βάση. Το ύψος του κεφαλαίου που αγοράζουν μέσω του αριθμού των μετοχών αποτελεί την μετοχική τους μερίδα και τους δίνει ποσοστό ψήφου στη Γενική Συνέλευση, η οποία λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της πλειοψηφίας. Το τελευταίο σημαίνει ότι όσα περισσότερα χρήματα καταβάλλει ως εισφορές στο κεφάλαιο μιας ΑΕ ένας μέτοχος τόσο περισσότερο διαθέτει ισχυρή ψήφο έναντι των υπολοίπων, με το πλειοψηφικό πακέτο μετοχών να έχει τον πρώτο λόγο στην τελική απόφαση.

---

<sup>27</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

Να σημειωθεί ότι το ελάχιστο κεφάλαιο σύστασης της ΑΕ είναι 25.000€ με βάση το άρθρο 15 του Ν. 4548/2018<sup>28</sup> το οποίο υποχρεωτικά πρέπει να αποδώσουν οι μέτοχοι στην υπό ίδρυση εταιρία, γεγονός που διαφοροποιείται συγκριτικά με τις υπόλοιπες κεφαλαιουχικές εταιρίες που δεν έχουν αυτή τη νομική προϋπόθεση.

Το σώμα των μετόχων συγκεντρώνεται και αποφασίζει υπό τη σκέπη της Γενικής Συνέλευσης υποχρεωτικά τουλάχιστον μια φορά το χρόνο όπου και εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχει ετοιμάσει το Διοικητικό Συμβούλιο και από εκεί και ύστερα εκτάκτως χρονικά ανάλογα με τις ανάγκες που θα προκύψουν από πλευράς λήψης αποφάσεων. Ως ανώτατο όργανο της ΑΕ λόγω του ιδιοκτησιακού χαρακτήρα του, οι διαδικασίες σύγκλισης και γενικότερης λειτουργίας της Γενικής Συνέλευσης μετόχων διαμορφώνονται με βάση τα άρθρα 116 έως και 140 του Ν. 4548/2018<sup>29</sup> προκειμένου οι αποφάσεις να είναι νόμιμες και έγκυρες.

Επιπλέον, τα άρθρα 141 έως και 144 του ίδιου Νόμου ορίζουν με ακρίβεια κάποια δικαιώματα που διαθέτουν τα άτομα που δεν έχουν το πλειοψηφικό πακέτο μετοχών, ώστε ως μειοψηφία να προστατεύεται από την μονομερή βούληση αυτών που έχουν την πλειοψηφία. Στα δικαιώματα αυτά εντάσσονται ανάλογα με το ποσοστό μειοψηφίας που θα συγκεντρωθεί περιπτώσεις αιτήσεων για έκτακτη σύγκλιση Γενικής Συνέλευσης μετόχων ώστε να λυθεί κάποιο συγκεκριμένο θέμα, προσθήκη άλλου θέματος υπό συζήτηση στην ατζέντα ημερήσιας διάταξης, αναβολή μιας Γενικής Συνέλευσης μετόχων λόγω κάποιας αιτίας, άντληση επιπρόσθετων πληροφοριών που αφορούν τη διοίκηση της ΑΕ μέχρι όμως το μέρος που δεν θίγεται το απόρρητο των αρχείων της.

- Το **Διοικητικό Συμβούλιο** της ΑΕ, τα καθήκοντα του οποίου ρυθμίζονται από τα άρθρα 77 έως 115 του Ν. 4548/2018<sup>30</sup> και επέχουν αυστηρό χαρακτήρα. Τα μέλη του φέρουν το βάρος της καθημερινής διαχείρισης των υποθέσεων της ΑΕ και στην ουσία αποτελούν το σώμα εκπροσώπησης αυτής προς τρίτους συναλλασσόμενους. Τα καθήκοντα τους διαμορφώνονται σε καθημερινή βάση και περιλαμβάνουν επιχειρηματικές αποφάσεις που είναι σύμφωνες και συμβατές με τον καταστατικό σκοπό, ώστε να εκφράζουν τη βούληση των μετόχων και κυρίως να υλοποιούν τις αποφάσεις που έχουν λάβει με πρακτικό τρόπο, σύμφωνα με το άρθρο 96 του Ν. 4548/2018<sup>31</sup>. Η εξουσία τους απορρέει ακριβώς από αυτό το ρόλο καθώς αποτελούν το

---

<sup>28</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>29</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>30</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>31</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

εντεταλμένο όργανο των μετόχων να φέρει εις πέρας τις αποφάσεις που έχουν ληφθεί ενώ έχουν εξαετή διάρκεια θητείας με βάση το άρθρο 85 του Ν. 4548/2018<sup>32</sup> με δυνατότητα επανεκλογής εφόσον το σώμα των μετόχων πλειοψηφικά το αποφασίσει αυτό. Ο αριθμός των μελών τους κυμαίνεται από τρία έως δεκαπέντε άτομα σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν. 4548/2018<sup>33</sup>, ενώ σε μικρού και πολύ μικρού μεγέθους οντότητες ΑΕ επιτρέπεται και το μονομελές Διοικητικό όργανο με βάση τις διατάξεις 115 του Ν. 4548/2018<sup>34</sup>.

Αυτό που παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον και συναντάται συχνά στην ελληνική πραγματικότητα και ειδικά στις ΑΕ που έχουν ιστορικά προκύψει από οικογενειακές επιχειρήσεις με επιχειρηματική ιστορία ετών είναι ότι μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δύνανται να είναι και μεγαλομέτοχοι, δηλαδή οι τελευταίοι να διαθέτουν διπλό αλλά διακριτό ρόλο στη συγκεκριμένη κεφαλαιουχική εταιρία. Επιπροσθέτως, το άρθρο 87 του Ν. 4548/2018<sup>35</sup> δίνει το δικαίωμα στο Διοικητικό Συμβούλιο να εκπροσωπείται από άλλα άτομα με την προϋπόθεση αυτό να αναφέρεται και να εγκρίνεται από τα άρθρα του καταστατικού της ΑΕ. Αυτό πρακτικά σημαίνει μετακύλιση μέρους της εξουσίας του σε άλλα πρόσωπα προκειμένου να διευκολύνεται η καθημερινή διαχείριση των υποθέσεων της ΑΕ και κυρίως να επιτρέπεται η αποσυμφόρηση των καθηκόντων σε επίπεδο διοίκησης.

- Το σώμα των **εξωτερικών ελεγκτών**, που αποτελεί το όργανο που συνδέει τα άλλα δύο σώματα υπό την έννοια ότι εφαρμόζει μια συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία που επαληθεύει και επιβεβαιώνει τα πεπραγμένα από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου σε όλο το φάσμα των λογιστικών και οικονομικών της δραστηριοτήτων, προκειμένου εν συνεχεία να εξασφαλίσει την ορθότητα αυτών στο σώμα των μετόχων που διαθέτουν την ιδιοκτησία της ΑΕ. Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές που είναι πιστοποιημένοι από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Ελλάδος επιβεβαιώνουν στους μετόχους ότι το Διοικητικό Συμβούλιο εργάστηκε με στόχο να υλοποιήσει τις αποφάσεις που εκείνοι έχουν πάρει και πάντα προς όφελος της ΑΕ, παρέχοντας ένα δίχτυ ασφαλείας προς αυτούς (Χέβας, 2010).

Μάλιστα αξίζει να σημειωθεί ότι ο εξωτερικός έλεγχος είναι υποχρεωτικός από τις οικείες διατάξεις του Ν. 4336/2015 εφόσον μια ΑΕ εμφανίζει μεγαλύτερα οικονομικά μεγέθη για δυο συναπτά λογιστικά έτη στα εξής οικονομικά κριτήρια:

---

<sup>32</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>33</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>34</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>35</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

- Εμφανίζει σύνολο περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού πάνω από 4 εκατομμύρια ευρώ.
- Το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της υπερβαίνει το ύψος των 8 εκατομμυρίων ευρώ.
- Διαθέτει πάνω από 50 άτομα προσωπικό κατά μέσο όρο.

Από εκεί και ύστερα, το περιεχόμενο του **καταστατικού** περιλαμβάνει τα ίδια άρθρα που ανήκουν και στις υπόλοιπες κεφαλαιουχικές εταιρίες με αυξημένο όμως περιεχόμενο λόγω του μεγέθους της και των τριών σωμάτων λειτουργίας σε επίπεδο εξουσίας διοίκησης. Τα παραπάνω ρυθμίζονται με τα άρθρα 4 έως 11 του Ν. 4548/2018<sup>36</sup>. Στην ίδια λογική, το καταστατικό της ΑΕ υπάγεται στους κανόνες δημοσιότητας του ΓΕΜΗ με βάση τα αντίστοιχα άρθρα 12 έως 14 του Ν. 4548/2018<sup>37</sup>, ενώ εποπτεύουσα αρχή λειτουργίας της είναι πρωτογενώς η πρώην Νομαρχία νυν Περιφέρειας εντός της οποίας εγκαταστάθηκε η έδρα της.

Αυτό που παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον και αποτελεί μοναδικό στοιχείο για την ΑΕ όπου δεν συναντάται με τόση αυστηρότητα στις άλλες κεφαλαιουχικές νομικές μορφές είναι η ρητή αναφορά των άρθρων 158 έως 163 του ίδιου Νόμου που σχετίζεται με τον τρόπο που μια ΑΕ θα διανείμει τυχόν κέρδη που θα εμφανίσει στους διάφορους προορισμούς. Η **διάθεση των κερδών** παραμένει ένα αυστηρό πεδίο για την υπό εξέταση κεφαλαιουχική εταιρία καθώς θα πρέπει από τη μια να εξασφαλίζεται η συνέχεια της δραστηριότητας της στο μέλλον με ενίσχυση των ιδίων κεφαλαίων και αφετέρου να προστατεύονται οι ίδιοι οι μέτοχοι, οι οποίοι επενδύουν σε αυτή με σκοπό την απολαβή μερισμάτων. Σε αυτή τη λογική, η διανομή των κερδών ακολουθεί κατά σειρά την κάτωθι γραμμή και εφόσον πληρούνται οι περιορισμοί των άρθρων 159 και 160 των οικείων διατάξεων:

1. Την κράτηση ως τακτικό αποθεματικό 5% επί των ετήσιων κερδών και μέχρι αυτό να φτάσει το ένα τρίτο του μετοχικού κεφαλαίου εφόσον δεν υπάρχει άλλη μνεία στο καταστατικό της ΑΕ.
2. Την περαιτέρω διανομή κερδών με τη μορφή μερισμάτων στους μετόχους σε ποσοστό έως και 35% ανάλογα με την πλειοψηφία των μετόχων που θα ψηφίσει τη διάθεση αυτή.
3. Την περαιτέρω διανομή των κερδών που απομένουν σε άλλους προορισμούς σύμφωνα αρχικά με τα άρθρα του καταστατικού και περαιτέρω με τη βούληση της ετήσιας Γενικής

<sup>36</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>37</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>



Συνέλευσης των μετόχων. Προφανώς, σε περίπτωση ύπαρξης ζημιών χρήσης, το ποσό αυτό θα μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια όπου και θα τα μειώσει.

Άλλα θέματα που άπτονται της λειτουργίας της ΑΕ και εμφανίζονται ιδιαίτερα σε αυτή τη νομική μορφή λόγω μεγέθους οικονομικών συναλλαγών είναι τα κάτωθι:

✓ Έκδοση **ομολογιών** για σκοπούς δανεισμού με βάση τα άρθρα 59 έως 74 του Ν. 4548/2018<sup>38</sup>, που αποτελεί ένα ευέλικτο σχήμα άντλησης κεφαλαίων για επενδυτικούς σκοπούς από το ευρύ κοινό, χωρίς να εμπλέκονται τα πιστωτικά ιδρύματα και χωρίς να επηρεάζεται το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου ή η σύνθεση των υπαρχόντων μετόχων.

✓ Η διανομή **ιδρυτικών τίτλων** σύμφωνα με τα άρθρα 75 και 76 του Ν. 4548/2018<sup>39</sup> υπό συγκεκριμένους όρους προς τα άτομα που έχουν σημαίνοντα ρόλο στην ΑΕ, διανέμοντας ένα μέρος των κερδών χρήσης για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα αλλά χωρίς να τους προσδίδεται η μετοχική ιδιότητα.

Τελευταίο θέμα όσον αφορά τη συνολική λειτουργία μιας ΑΕ είναι η λύση και οριστική διαγραφή της για μια σωρεία αιτιών που ορίζει ο Ν. 4548/2018 που συνοψίζονται στα κάτωθι:

- Λήξη ορισμένου χρόνου διάρκειας της Α.Ε. (άρθρο 164)
- Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης μετόχων με αυξημένη απαρτία και εφόσον τηρηθούν οι πράξεις δημοσιότητας στο ΓΕΜΗ. (άρθρο 164)
- Κήρυξη πτώχευσης. (άρθρο 164)
- Απόρριψη αίτησης πτώχευσης λόγω έλλειψης στοιχείων ενεργητικού του οφειλέτη. (άρθρο 164)
- Κατά τη σύσταση της εταιρείας σε περίπτωση μη καταβολής όλου ή μέρους του μετοχικού κεφαλαίου μέχρι την ημέρα υποβολής της αίτησης. (άρθρο 165)
- Σε περίπτωση μη κάλυψης του ελάχιστου κεφαλαίου που ορίζει ο Νόμος. (άρθρο 165)
- Μη υποβολή οικονομικών καταστάσεων για δυο συνεχόμενες χρήσεις εγκεκριμένες από τη Γενική Συνέλευση. (άρθρο 165)

### 1.3.2.3 Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (ΙΚΕ)

---

<sup>38</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

<sup>39</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

Η ΙΚΕ αποτελεί μια νεοσύστατη μορφή εταιρίας η οποία νομοθετήθηκε στην Ελλάδα με τα άρθρα 43-120 του Ν. 4072/2012 Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις<sup>40</sup> ως κοινοτική οδηγία. Πρόκειται για μια νέα και ευέλικτη μορφή νομικού προσώπου η οποία ήρθε να αντιμετωπίσει όλα τα μειονεκτήματα των υπολοίπων εταιριών ως προς τον τρόπο λειτουργίας τους, που είχε αυξήσει κατά πολύ τη γραφειοκρατία και είχε δυσκολέψει τις καθημερινές αποφάσεις και εκτελεστικές εργασίες και ως προς το κόστος ίδρυσης και περαιτέρω οργάνωσης, μειώνοντας σημαντικά τα σχετικά έξοδα. Ταυτόχρονα, η ΙΚΕ διατηρεί το πλεονέκτημα περί μη προσωπικής ευθύνης των εταίρων σε περίπτωση χρεών της ίδιας της εταιρίας ως βασικό χαρακτηριστικό των κεφαλαιουχικών οντοτήτων, γεγονός που την καθιστά εξαιρετικά δημοφιλή ως προς τη νομική μορφή που επιλέγουν οι επιχειρηματίες από το 2012 και μετά, όπως φαίνεται και από το παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 2: Στατιστικά στοιχεία ίδρυσης εταιριών περιόδου 2012-2018**

<b>Στατιστικά στοιχεία για σύσταση εταιρειών</b>					
<b>Ετη</b>	<b>ΙΚΕ</b>	<b>ΕΠΕ</b>	<b>Α.Ε.</b>	<b>Ο.Ε.</b>	<b>Ε.Ε.</b>
2012	5,22%	21,91%	8,15%	43,86%	20,85%
2013	28,53%	12,84%	8,10%	35,66%	14,85%
2014	39%	7,15%	6,62%	32,91%	14,24%
2015	45,40%	5,16%	6,46%	29,55%	13,42%
2016	48,69%	4%	6,14%	27,85%	13,31%
2017	54,45%	2,45%	5,24%	22,82%	15,02%
2018	55,34%	1,92%	4,31%	22,49%	15,92%

*Πηγή ΓΕΜΗ<sup>41</sup>*

Όπως γίνεται κατανοητό, η ΙΚΕ στην ουσία ήρθε να αντικαταστήσει την ΕΠΕ διατηρώντας αυτό το συνδυασμό προσωπικών και κεφαλαιουχικών χαρακτηριστικών, αλλά απλοποιώντας πολύ τις διαδικασίες που αφορούν τη νομιμότητα της καθημερινής λειτουργίας της και την εγκυρότητα των εκτελεστικών της αποφάσεων. Παραμένοντας μια οντότητα με εμπορικούς

<sup>40</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>41</sup> <https://m.naftemporiki.gr/story/1458749/xarakteristika-kai-pleonektimata-ton-ike>

στόχους και νομικά χαρακτηριστικά, η ΙΚΕ δύναται να συσταθεί ακόμα και με μηδενικό κεφάλαιο σύμφωνα με την παρ 3 του άρθρου 43 του Ν. 4072/2012<sup>42</sup>, δίνοντας τη μοναδική ευκαιρία στους επενδυτές να δραστηριοποιηθούν επιχειρηματικά χωρίς να καταβάλλουν πολλά κεφάλαια και να εκτεθούν σε υψηλά επίπεδα επιχειρηματικού κινδύνου, δηλαδή υψηλή πιθανότητα να χάσουν τα κεφάλαια που επένδυσαν. Αυτός είναι και ο πρώτος λόγος που η ΙΚΕ είναι τόσο δημοφιλής επενδυτικός προορισμός, καθώς άτομα που διαθέτουν γνώση, κεφάλαια και κίνητρο να δημιουργήσουν εταιρία μπορούν να συνεργαστούν χωρίς να αυξηθεί ο επιχειρηματικός κίνδυνος να χάσουν τα χρήματά τους και χωρίς να απαιτείται αυστηρός οικογενειακός δεσμός όπως συμβαίνει στις προσωπικές εταιρίες. Σε αυτό το πλαίσιο λοιπόν, η ΙΚΕ δίνει την ευκαιρία μιας εύκολης και γρήγορης επένδυσης η οποία προφυλάσσεται συνάμα από τον κεφαλαιουχικό χαρακτήρα, δηλαδή τη μη ευθύνη των συμμετεχόντων στις εταιρικές υποχρεώσεις που η ίδια η ΙΚΕ δημιουργεί για τον εαυτό της σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 43 του Ν. 4072/2012<sup>43</sup>.

Να σημειωθεί βέβαια ότι στην πράξη η ίδρυση μιας οποιαδήποτε εταιρίας χωρίς κεφάλαιο και εφόσον το νομοθετικό πλαίσιο το επιτρέπει, δηλαδή κυρίως στις περιπτώσεις των ΙΚΕ και ΕΠΕ, δύναται να δημιουργήσει δυσκολίες που αφορούν το λογιστικό χειρισμό της και κυρίως την αντιμετώπιση των πρώτων λειτουργικών της εξόδων όπως για παράδειγμα η καταβολή εγγύησης ενοικίου ή σύνδεσης με πάροχο ρεύματος, γεγονός που η ΙΚΕ το αντιμετωπίζει με άλλου είδους εισφορές, ως στοιχείο που αποτελεί το δεύτερο βασικό της πλεονέκτημα και εμφανίζεται μόνο στο δικό της νομοθετικό άξονα. Σε αυτή τη λογική, σύμφωνα με το άρθρο 76 του Ν. 4072/2012<sup>44</sup>, η ΙΚΕ εμφανίζει τα κάτωθι είδη εισφορών από πλευράς των ατόμων που την ιδρύουν:

➤ **Κεφαλαιακές**, που συνθέτουν κυρίως το εταιρικό κεφάλαιο εάν αυτό οριστεί ως αξία στο καταστατικό της εταιρίας σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν. 4072/2012<sup>45</sup>, αποτελούμενο με τη σειρά του από τα μερίδια που λαμβάνουν οι εταίροι. Όπως ισχύει και στις υπόλοιπες εταιρίες, οι εισφορές μπορεί να είναι σε χρηματικά διαθέσιμα ή σε οποιοδήποτε άλλο αγαθό, κινητό ή ακίνητο, αρκεί να μπορεί να αποτιμηθεί σε αξία, ενώ η προσωπική εργασία δεν

---

<sup>42</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>43</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>44</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>45</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

αναγνωρίζεται στο ποσό του εταιρικού μεριδίου όπως ισχύει άλλωστε για όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Μάλιστα, το τελευταίο στοιχείο παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον στην ΙΚΕ, καθώς οι εν λόγω διατάξεις ορίζουν πως για αγαθά αξίας έως 5000 ευρώ δεν απαιτείται να τηρηθεί η διαδικασία αναγνώρισης και καθορισμού της αξίας τους, ακριβώς γιατί είναι πολύ μικρή, αρκεί να υπάρχει κάποιο έγγραφο που να την αποδεικνύει. Επομένως, το στοιχείο αυτό αποτελεί ένα ακόμα πλεονέκτημα ίδρυσης ΙΚΕ καθώς οι εταίροι μπορούν να συνδράμουν διάφορα είδη μικρής αξίας ως μέρος εταιρικού κεφαλαίου χωρίς να προβούν σε επιπλέον κόστος πρόσληψης ειδικών εμπειρογνομόνων ή χάσιμο χρόνου με όλη αυτή τη διαδικασία. Προφανώς, για εισφορά αγαθών μεγαλύτερης αξίας από την προαναφερθείσα ακολουθεί η διαδικασία προσδιορισμού της αξίας τους όπως ισχύει στις ΑΕ.

Ακόμη να σημειωθεί ότι η αλλαγή των εταίρων που κατέχουν μερίδια σε μια ΙΚΕ γίνεται με βάση την ελεύθερη βούλησή τους σύμφωνα με το άρθρο 83 του Ν. 4072/2012<sup>46</sup> όπως ακριβώς ισχύει στην ΑΕ, χωρίς να απαιτείται έγκριση ή συμβολαιογραφική πράξη όπως ισχύει στην ΕΠΕ. Το στοιχείο αυτό είναι ένα ακόμα χαρακτηριστικό κεφαλαιουχικής εταιρίας που βασίζεται στην ελεύθερη ανταλλαγή μεριδίων το οποίο καθιστά την συγκεκριμένη νομική μορφή άκρα λειτουργική, από τη στιγμή που επιτρέπει την εύκολη εναλλαγή των ατόμων που έχουν εταιρική ιδιότητα, ενώ υπερβαίνει τις γραφειοκρατικές δυσκολίες που έχουν στο θέμα αυτό οι λοιπές εταιρίες αυτής της κατηγορίας.

➤ **Εξωκεφαλαιακές.** Πρόκειται για ένα μοναδικό είδος εισφορών που συναντάται μόνο στις ΙΚΕ και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν εταιρικά μερίδια κεφαλαίου. Στην ουσία, οι εταίροι που προσφέρουν εξωκεφαλαιακές εισφορές αναλαμβάνουν μια δέσμευση ως προς την εταιρία είτε λήψη μιας υποχρέωσης να κάνουν κάτι είτε την εκτέλεση μιας εργασίας, δηλαδή αναλαμβάνουν μια παροχή να εκτελέσουν και όχι να καταβάλλουν χρήματα. Με τον τρόπο αυτό παρέχουν διευκόλυνση προς το σκοπό και τη λειτουργία της ΙΚΕ, χωρίς να χρειάζονται να δεσμεύονται με καταβολή κεφαλαίου, όπως ισχύει στις λοιπές νομικές μορφές και χωρίς αυτή να αποτελεί μέρος του κεφαλαίου. Για τους λόγους αυτούς, το άρθρο 78 του Ν. 4072/2012<sup>47</sup> ορίζει πως οι εξωκεφαλαιακές εισφορές θα πρέπει να είναι ακριβείς στο περιεχόμενο τους, καθορισμένες στις επιμέρους ενότητες του καταστατικού και συνεπείς στο

---

<sup>46</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>47</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

χρόνο εκτέλεσής τους, διαφορά η ίδια η ΙΚΕ μέσω των διαχειριστών της μπορεί να καταφερθεί εναντίον των εταίρων που έχουν δεσμευθεί με εξωκεφαλαιακές εισφορές.

➤ **Εγγυητικές.** Πρόκειται για το τρίτο είδος εισφορών που προβλέπουν οι διατάξεις της ΙΚΕ και επίσης δεν συναντάται σε άλλη νομική μορφή, όπως συμβαίνει και με τις εξωκεφαλαιακές. Οι εγγυητικές εισφορές αποτελούν μια μορφή εγγύησης που αναλαμβάνει ένα πρόσωπο για λογαριασμό της ΙΚΕ και αφορά κάποια υποχρέωση που η ίδια έχει. Η ανάληψη αυτής της δέσμευσης φτάνει μέχρι το 75% του ποσού της υποχρέωσης σύμφωνα με το άρθρο 79 του Ν. 4072/2012<sup>48</sup>, ορίζεται με λεπτομέρεια στο καταστατικό και η ευθύνη της εγγύησης λήγει με την ολοκλήρωση της εξόφλησης της υποχρέωσης. Επομένως, και εδώ το πνεύμα των εγγυητικών εισφορών λειτουργεί ως ένα είδος εξυπηρέτησης του καταστατικού σκοπού της εταιρίας, αλλά όπως και οι εξωκεφαλαιακές, έχουν συγκεκριμένο όριο και πλαίσιο εκτέλεσης, ενώ δεν περιλαμβάνονται στην καταβολή κεφαλαίου και στα δικαιώματα που αυτή δημιουργεί.

Από εκεί και ύστερα, τα υπόλοιπα στοιχεία που συνθέτουν τη σύσταση και λειτουργία της ΙΚΕ παραμένουν κοινά με αυτά των λοιπών κεφαλαιουχικών εταιριών, αφού η επωνυμία της μπορεί να συμπεριλάβει οποιοδήποτε λεκτικό ή φράση ακολουθούμενη από τη δήλωση νομικής μορφής «Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία» ή εναλλακτικά “Private Company”, ενώ δύναται να είναι και Μονοπρόσωπη, δηλαδή το εταιρικό της κεφάλαιο να έχει καταβληθεί από έναν μόνο εταίρο σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 4072/2012<sup>49</sup>. Ενδιαφέρον παρουσιάζει το γεγονός ότι η διάρκεια της εταιρίας είναι περιορισμένη και όχι αορίστου σύμφωνα με το άρθρο 46 του Ν. 4072/2012<sup>50</sup> με μνεία στη διάταξη ότι εάν το καταστατικό δεν ορίζει συγκεκριμένο χρόνο, τότε η διάρκεια ζωής της ΙΚΕ είναι για αρχή δώδεκα χρόνια, καθώς οι εταίροι μπορούν να τροποποιήσουν ή να επεκτείνουν τη διάταξη αυτή.

Επιπροσθέτως, η ίδρυση της πραγματοποιείται από την Υπηρεσία μιας Στάσης όπως συμβαίνει και με τις άλλες εταιρίες, ενώ ικανοποιείται πλήρη εταιρική διαφάνεια των συναλλαγών μέσω της μερίδας που διατηρεί στο Γ.Ε.ΜΗ τόσο σε επίπεδο εγγράφων όσο και αποφάσεων.

Όσον αφορά τη διαχείριση και νόμιμη εκπροσώπηση του συγκεκριμένου νομικού προσώπου, η ΙΚΕ μπορεί να διαθέτει έναν ή περισσότερους διαχειριστές, οι οποίοι δεν είναι απαραίτητο να έχουν και εταιρική ιδιότητα ταυτόχρονα, με αποτέλεσμα να υπάρχει ευχέρεια

---

<sup>48</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>49</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>50</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

εκπροσώπησης και από άτομα που είναι εκτός της εταιρίας και έχουν τη γνώση να την διατηρούν το μάντζμεντ της με βάση τα άρθρα 55 έως 62 του Ν. 4072/2012<sup>51</sup>. Στο σημείο αυτό να τονιστεί ότι στην υποχρεωτική ασφάλιση των μελών της ΙΚΕ εντάσσονται μόνο οι διαχειριστές της ανεξάρτητα του αριθμού τους, γεγονός που μειώνει σημαντικά το λειτουργικό της κόστος, καθώς οι εταίροι δεν έχουν καμία υποχρεωτική δέσμευση εκ του Νόμου για το θέμα αυτό. Επομένως, εάν μια ΙΚΕ διαθέτει πολλούς εταίρους αλλά ένα μοναδικό διαχειριστή, ως έξοδο ασφάλισης αυτού στον αρμόδιο ΕΦΚΑ είναι υποχρεωτικά ο τελευταίος και προαιρετικά όλοι οι υπόλοιποι, γεγονός που αποτελεί ένα βασικό πλεονέκτημα επιλογής της εν λόγω νομικής μορφής για επένδυση τη σημερινή εποχή<sup>52</sup>.

Όλα τα παραπάνω αποτυπώνονται στο έγγραφο του καταστατικού, όπως ισχύει και σε όλες τις άλλες εταιρίες, με τη διαφορά όμως ότι στην ΙΚΕ αυτό μπορεί να είναι ένα απλό ιδιωτικό συμφωνητικό ή έγγραφο που περιλαμβάνει τα ελάχιστα άρθρα που χρειάζονται για να είναι νόμιμο και να εγκριθεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες του ΓΕΜΗ, και όχι υποχρεωτικά συμβολαιογραφική πράξη όπως ισχύει με τις ΕΠΕ και ΑΕ. Λαμβανομένου υπόψη ότι πρότυπα καταστατικά με τα ελάχιστα απαιτούμενα στοιχεία προσφέρονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου από τα αρμόδια Επιμελητήρια, γίνεται κατανοητό ότι αυτό αποτελεί ένα σημαντικό πλεονέκτημα της ΙΚΕ που την κάνει να προηγείται στην επιλογή της νομικής μορφής από τους διάφορους επενδυτές και εξηγεί τον αριθμό των εταιριών που έχουν ιδρυθεί υπό αυτό το νομικό καθεστώς από το 2012 έως σήμερα.

## **2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**

Τα λογιστικά βιβλία που τηρούν οι διάφορες εταιρίες αναφέρονται στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης των Συναλλαγών του Ν. 4093/2012<sup>53</sup> και συγκεκριμένα στο άρθρο 4 και στην ουσία αποτελούν τον τρόπο με τον οποίο καταγράφονται όλες οι εμπορικές συναλλαγές που πραγματοποιούν σε καθημερινή βάση, αποτελώντας το λογιστικό χειρισμό τους. Τα λογιστικά βιβλία στην ουσία αποτελούν τη βάση ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές καθώς

---

<sup>51</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4072/2012>

<sup>52</sup> Δαλιάνης Γ, (2019), *Χαρακτηριστικά και πλεονεκτήματα των ΙΚΕ*, άρθρο στην εφημερίδα Ναυτεμπορική διαθέσιμο στο <https://m.naftemporiki.gr/story/1458749/xarakteristika-kai-pleonektimata-ton-ike>

<sup>53</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

συγκεντρώνουν με συγκεκριμένο και προκαθορισμένο εκ του Νόμου τρόπο όλες τις λογιστικές πληροφορίες που αντλούνται από τις εμπορικές δοσοληψίες και οι οποίες δημοσιεύονται στη συνέχεια και στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις. Πρόκειται για το γνωστό «λογιστικό σύστημα» τήρησης των αρχείων όπως ορίζονται στα άρθρα 3-7 του Ν. 4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων<sup>54</sup>, τα οποία διασφαλίζουν τη διαφάνεια των συναλλαγών και επιτρέπουν τη λογιστική τυποποίηση της παρεχόμενης πληροφορίας.

Αυτό που θα πρέπει να τονιστεί είναι ότι οι διατάξεις του ΚΦΑΣ διαχωρίζουν τη λογιστική τήρηση των βιβλίων σε απλογραφικά και διπλογραφικά, ερχόμενες να αντικαταστήσουν τις πιο παλαιές διατάξεις του ΠΔ 186/1992 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων από 1/1/2013, σε μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού και αναβάθμισης του λογιστικού συστήματος που τηρούν οι επιχειρήσεις. Σύμφωνα με την άνω λογική, η κατηγοριοποίηση των βιβλίων σε απλογραφία και διπλογραφία αντλεί ταυτόχρονα στοιχεία τόσο από τη νομική μορφή όσο και από τα οικονομικά δεδομένα που ορίζουν μέγεθος οντότητας για κάθε επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 4093/2012<sup>55</sup>. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι για το ποια κατηγορία βιβλίων θα τηρηθεί από κάθε εταιρία, πρώτο κριτήριο είναι η νομική μορφή της δηλαδή εάν αποτελεί προσωπική ή κεφαλαιουχική οντότητα και δεύτερο κριτήριο τα οικονομικά στοιχεία που χωρίζουν μεγέθη στις οντότητες, με στόχο οι εταιρίες που έχουν υψηλότερα οικονομικά μεγέθη να τηρούν πιο εκτενή και λεπτομερή βιβλία από τις υπόλοιπες σε επίπεδο διασταύρωσης και ελεγκτικού μηχανισμού. Αυτό συνεπάγεται ότι η νομική μορφή που έχει μια εταιρία καθορίζει απόλυτα όλο το λογιστικό φάσμα και σύστημα που την καλύπτει, διαπιστώνοντας ότι η επιλογή για το ποιο είδος εταιρίας θα ιδρυθεί δεν έχει μόνο νομικές προεκτάσεις αλλά και λογιστικές.

Μάλιστα, αξίζει να σημειωθεί ότι η διάκριση σε απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία καλύπτει τις δυο ομάδες των εταιριών αντιστοιχιζόμενες σε προσωπικές και κεφαλαιουχικές αναλογικά, χωρίς περαιτέρω διάκριση βιβλίων ως προς την ΑΕ ή την ΙΚΕ για παράδειγμα. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι απλογραφικό σύστημα τηρείται από τις προσωπικές εταιρίες που την ευθύνη απεριόριστα και χωρίς όριο διαθέτουν οι εταίροι, ενώ διπλογραφικό τηρούν όλες οι κεφαλαιουχικές χωρίς άλλη διάκριση, καθώς, από τη στιγμή που δεν υπάρχει το ίδιο μέγεθος

---

<sup>54</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

<sup>55</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

ευθύνης παρά μόνο έως το ποσό εισφοράς τους στο κεφάλαιο, απαιτείται μεγαλύτερη πληροφόρηση σε επίπεδα λογιστικό και φοροτεχνικό και περισσότερη διαύγεια στις συναλλαγές όπως απεικονίζονται στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις.

Εκτός από τα παραπάνω, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η τήρηση των λογιστικών βιβλίων ανεξαρτήτου κατηγορίας είναι υποχρεωτική από τη πρώτη στιγμή σύστασης των εταιριών και τις ακολουθεί μέχρι και τη διακοπή των εργασιών τους, ενώ δύναται να μεταπηδά από απλογραφία σε διπλογραφία και αντίστροφα όταν αλλάξουν τα κριτήρια μεγέθους ή η νομική μορφή μιας ενεργής επιχείρησης. Στο ίδιο πνεύμα, το άρθρο 4 του ΚΦΑΣ<sup>56</sup> στην παράγραφο 6 επιτρέπει την τήρηση ανώτερης κατηγορίας βιβλίων από τις οντότητες εφόσον το επιθυμούν για προσωπικούς λόγους καλύτερου ελέγχου των συναλλαγών και μεγαλύτερης πληροφόρησης αλλά σε καμία περίπτωση κατώτερης από αυτής της οποίας ανήκουν.

Επίσης, το άρθρο 4 του Ν.4308/2014 των ΕΛΠ<sup>57</sup> τονίζει ότι μια οντότητα μπορεί να τηρεί επιπλέον λογιστικά αρχεία κατά το δοκούν με μια σταθερή μέθοδο που αρμόζει στον τρόπο λειτουργίας της και τα οποία μπορεί να αποτελέσουν τεκμήριο ελέγχου των συναλλαγών εφόσον η φορολογική αρχή διαπιστώσει έναν πάγιο και αξιόπιστο τρόπο στην τήρησή τους. Σε αυτή τη λογική τα λογιστικά αρχεία που τηρούν οι εταιρίες διευρύνονται και μάλιστα εις γνώση και με την παρότρυνση του εν λόγω νομοθετικού πλαισίου, αρκεί να τηρούνται οι αρχές της ειλικρίνειας και της διαφάνειας των συναλλαγών.

## **2.1 Απλογραφική τήρηση βιβλίων**

Η απλογραφία όπως είναι πιο γνωστή στην καθομιλουμένη των λογιστών ήρθε να αντικαταστήσει τον παλαιό όρο τήρησης βιβλίων Β' Κατηγορίας όπως ίσχυε με τις καταργούμενες διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, συγκεντρώνοντας τη βασική φιλοσοφία απεικόνισης των συναλλαγών των επιχειρήσεων που είναι μικρού και οικογενειακού μεγέθους. Πιο αναλυτικά, η απλογραφία αναφέρεται στην απλή περιγραφή και απεικόνιση των συναλλαγών σε εταιρίες που είτε η ευθύνη αυτών επιρρίπτεται στους εταίρους

---

<sup>56</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

<sup>57</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>



απεριόριστα όπως για παράδειγμα στις προσωπικές εταιρίες είτε είναι μικρού οικονομικού μεγέθους όπως οι ατομικές επιχειρήσεις. Επομένως, αφού τα άτομα φέρουν την ευθύνη των υποχρεώσεων που δημιουργεί η ίδια η οντότητα, από λογιστικής πλευράς δεν απαιτείται ενδελεχής και πολύ λεπτομερή απεικόνιση των συναλλαγών, διατηρώντας ένα απλό λογιστικό σύστημα το οποίο θα επιτρέπει την εύκολη συμπλήρωση των φορολογικών εντύπων που απαιτούνται και μια βασική γραμμή λογιστικής πληροφόρησης προς τους ενδιαφερόμενους.

Σε αυτά τα πλαίσια, η τήρηση ενός απλογραφικού συστήματος περιλαμβάνει μια πληθώρα μικρών εταιριών που το κύριο χαρακτηριστικό τους είναι η σύνδεση των ατόμων με τη δημιουργία αποτελέσματος και οι οικογενειακοί δεσμοί που τους χαρακτηρίζουν. Επομένως, η τήρηση του εν λόγω λογιστικού συστήματος εφαρμόζεται σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 4093/2012<sup>58</sup> από:

- Όλες τις προσωπικές εταιρίες εφόσον το σύνολο των ετήσιων πωλήσεων τους δεν υπερβαίνει το 1.500.000 ευρώ για μια χρήση.
- Τις ατομικές επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες.
- Μια ειδική κατηγορία οντοτήτων, οι οποίες λόγω αντικειμένου υπερβαίνουν το όριο των 1.500.000 ευρώ για μια χρήση από πλευράς ακαθαρίστων εσόδων, ωστόσο έχουν πολύ χαμηλό καθαρό περιθώριο κέρδους ως μεσάζοντες. Παραδείγματα αυτής της ομάδας είναι οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών.

Περαιτέρω περιγράφονται τα βιβλία τήρησης απλογραφίας ως προς το περιεχόμενο και τα ελάχιστα απαιτούμενα που οφείλουν να διαθέτουν για να χαρακτηριστούν πλήρεις.

### **2.1.1 Βιβλίο εσόδων – εξόδων**

Πρόκειται για το βασικό και σε πολλές περιπτώσεις μοναδικό λογιστικό βιβλίο της απλογραφίας που τηρεί η εν λόγω ομάδα οντοτήτων. Όπως αναφέρει και το όνομα του και αιτιολογεί συνάμα και τον όρο «απλογραφία», το βιβλίο αυτό καταγράφει μόνο οποιαδήποτε συναλλαγή προκαλεί έσοδα και έξοδα σε μια επιχείρηση χωρίς να απεικονίζει τον χρηματικό

---

<sup>58</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

τρόπο εξόφλησης αυτών. Στην πράξη δηλαδή απεικονίζεται η ουσία των συναλλαγών ως προς τον προσδιορισμό του ετήσιου αποτελέσματος, αλλά δεν παρέχεται επιπλέον πληροφόρηση όσον αφορά τις χρηματικές πληρωμές και εισπράξεις που από φορολογικής πλευράς, δεν αποτελούν αντικείμενο ενδιαφέροντος για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Επομένως, σύμφωνα με τη παρ 16 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012<sup>59</sup> το βιβλίο εσόδων εξόδων περιλαμβάνει το είδος του παραστατικού, την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης αυτού, την επωνυμία του αντισυμβαλλομένου, το είδος του εσόδου και εξόδου της δοσοληψίας και διακριτά την αξία ΦΠΑ που περιλαμβάνει αν και εφόσον υπάγεται σε ΦΠΑ η συναλλαγή. Διακριτή θέση έχουν τα πάγια στοιχεία στην κατηγορία των εξόδων, καθώς δεν αποτελούν λειτουργική δαπάνη, ενώ στο τέλος της χρήσης σε άλλη ξεχωριστή στήλη θα εμφανίζονται οι αποσβέσεις τους. Όπως γίνεται κατανοητό, η τήρηση ενός απλογραφικού συστήματος παρέχει τις ελάχιστες πληροφορίες που χρειάζονται ώστε, αφενός, να συμπληρώνονται με επάρκεια τα έντυπα φορολογίας και αφετέρου, να παρέχεται μια γενική εικόνα οικονομικής πορείας της επιχείρησης που ενδιαφέρει τους κρατικούς φορείς ελέγχου, αλλά πολλές φορές δεν επαρκεί για τους ίδιους τους επιχειρηματίες και όσο πλησιάζουν προς το όριο του 1.500.000 ευρώ πωλήσεων χρήσης.

Από πλευράς του χρόνου τήρησης του βιβλίου εσόδων – εξόδων, το άρθρο 6 των ΕΛΠ<sup>60</sup> ορίζει ότι κάθε παραστατικό που λαμβάνεται ή εκδίδεται θα πρέπει να καταχωρείται στο αρμόδιο βιβλίων εσόδων εξόδων το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση ενός τριμήνου συμπίπτοντας με την υποχρέωση των εν λόγω επιχειρήσεων να υποβάλλουν ΦΠΑ στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Ένα παράδειγμα κατανόησης είναι η καταχώρηση του παραστατικού στο βιβλίο εσόδων εξόδων μέχρι το τέλος Απριλίου εφόσον αυτό έχει ημερομηνία αναφοράς κάποια ημέρα από το διάστημα της 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου έως και 31<sup>ης</sup> Μαρτίου εκάστου έτους, προκειμένου συνάμα να διευκολύνεται και ο έλεγχος υποβολής ΦΠΑ.

### **2.1.2 Βιβλίο απογραφών**

---

<sup>59</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

<sup>60</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

Πρόκειται για το δεύτερο βιβλίο κατά σειρά που ανήκει υποχρεωτικά στην εφαρμογή του απλογραφικού συστήματος χωρίς να υπάρχει επόμενο και αφορά όλες τις επιχειρήσεις της εν λόγω κατηγορίας που σύμφωνα με την παρ 20 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012<sup>61</sup> εμφανίζονται κάτωθι χαρακτηριστικά:

- Έχουν εμπορική δραστηριότητα και συνεπώς διατηρούν αποθήκη, δηλαδή πωλούν εμπορεύματα, προϊόντα είτε είναι ολοκληρωμένα είτε είναι ως εάν βαθμό επεξεργασμένα, είδη συσκευασίας και πρώτες ύλες.
- Το σύνολο των πωλήσεων του έτους υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ με το πρώτο έτος να γίνεται αναλογία στους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης.

Το βιβλίο απογραφών καταγράφει την ημερομηνία λήξης του λογιστικού έτους όλα τα άνω είδη ανά ποσότητα, είδος και αξία προκειμένου να διαμορφωθεί το κόστος πωληθέντων και κατ' επέκταση τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης των οντοτήτων αυτής της ομάδας. Προφανώς, εάν μια εταιρία δεν εντάσσεται στην τήρηση βιβλίου απογραφών αλλά επιθυμεί να το εφαρμόσει, οι οικείες διατάξεις του ΚΦΑΣ το επιτρέπουν.

Από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα ότι το απλογραφικό σύστημα περιλαμβάνει λογιστικά βιβλία που παρέχουν την ελάχιστη απαιτούμενη πληροφόρηση για την εξαγωγή λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος, χωρίς να εμβαθύνουν όμως σε λεπτομέρειες που δεν αφορούν την αρμόδια Φορολογική Αρχή. Γι αυτό στην πράξη είναι πολύ σύνηθες, εφόσον οι επιχειρηματίες επιθυμούν μια πιο σε βάθος λογιστική πληροφόρηση να τηρούν βιβλία μεγαλύτερης κατηγορίας ή να παραμένουν στο απλογραφικό σύστημα αλλά να τηρούν έξτρα λογιστικά αρχεία που τους δίνουν τη δυνατότητα να αντλούν τα δεδομένα που χρειάζονται.

## **2.2 Διπλογραφική τήρηση βιβλίων**

Η διπλογραφία είναι το δεύτερο και πιο αναλυτικό λογιστικό σύστημα το οποίο τηρείται από όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες ανεξαρτήτως είδους, ύψους ετήσιων πωλήσεων και αντικειμένου εργασιών, καθώς απαιτείται λεπτομερής αποκάλυψη των λογιστικών πληροφοριών τόσο σε επίπεδο μηνιαίας τήρησης βιβλίων όσο και δημοσιευμένων λογιστικών

---

<sup>61</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

καταστάσεων. Σε αυτή τη λογική η παρ 10 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014<sup>62</sup> ορίζει ότι όσες οντότητες ανήκουν σε αυτή την κατηγορία βιβλίων, θα πρέπει να καταχωρούν όλα τα παραστατικά που περιγράφουν συναλλαγές εσόδων, εξόδων, εισπράξεων και πληρωμών με τέτοιο τρόπο ώστε να συμπληρώνονται τα κάτωθι αρχεία:

⇒ Το **ημερολόγιο**, που αποτελεί τη λογιστική καταχώρηση με τη μέθοδο της χρέωσης και πίστωσης των καθημερινών δοσοληψιών που συμβαίνουν σε μια εταιρία και οι οποίες επηρεάζουν το ύψος του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων αυτής, όπως απεικονίζονται στις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Να σημειωθεί ότι η ενημέρωση του ημερολογίου με τα οικονομικά γεγονότα γίνεται σε ημερήσια διάταξη, με καταληκτική ημερομηνία κάθε παραστατικό να καταχωρείται σε αυτό το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 4093/2012<sup>63</sup>.

⇒ Απόρροια του ημερολογίου είναι η τήρηση ενός **αναλυτικού καθολικού**, που αποτελεί στην ουσία μια αναλυτική καρτέλα κίνησης κάθε λογαριασμού που δημοσιεύεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και συμπληρώνεται με τα ποσά με τα οποία έχει κινηθεί από το ημερολόγιο.

Όπως γίνεται κατανοητό, το ημερολόγιο και το αναλυτικό καθολικό είναι δυο αλληλένδετα και πολύ λεπτομερή λογιστικά αρχεία που αντικαθιστούν το περιεχόμενο των παραστατικών κατά τρόπο όμως που ορίζεται στις οικείες διατάξεις των ΕΛΠ και είναι τυποποιημένος και συνυφασμένος με τη μέθοδο της χρεωπίστωσης. Σε επίπεδο όμως λογιστικού και φορολογικού ελέγχου, το σύνολο της πληροφόρησης που προκύπτει από τα αρχεία αυτά συγκεντρώνεται σε ένα συγκεκριμένο πίνακα με τα τελικά αποτελέσματα κάθε λογαριασμού, καλούμενος «Ισοζύγιο».

### 2.2.1 Ισοζύγιο

Με βάση τα παραπάνω, το Ισοζύγιο αποτελεί μια μηνιαία κατάσταση που συγκεντρώνει αθροιστικά όλα τα αποτελέσματα από την κίνηση των λογαριασμών του Ισολογισμού και της

---

<sup>62</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

<sup>63</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2018/11/o-kfas-kai-oi-analyseis-toy-1.pdf>

Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης όπως δίδονται από το αναλυτικό καθολικό. Πρόκειται στην ουσία για έναν πίνακα με τελικά υπόλοιπα χρεώσεων και πιστώσεων, από τον οποίο συμπληρώνονται όλα τα φορολογικά έντυπα και οι ετήσιες λογιστικές καταστάσεις στο τέλος της χρήσης. Η μορφή του Ισοζυγίου είναι ως κάτωθι:

**Πίνακας 3: Προσωρινό Ισοζύγιο πρώτου και δευτέρου βαθμού χρήσης**

Ισοζύγιο περιόδου											
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ											
Ημ/νία εκτύπωσης: Πε 11/06/2020											
Σελίδα : 1											
Α ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ											
Κίνηση περιόδου : Ιούνιος											
Α.Α.	Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Απογραφή		Κίνηση μηνός		Προθεωρητικά		Υπόλοιπο		
			Χρέωση	Πιστωση	Χρέωση	Πιστωση	Χρέωση	Πιστωση	Χρέωση	Πιστωση	
1	14	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	50.000,00	18.000,00	0,00	6.000,00	50.000,00	24.000,00	26.000,00		
2	14.01	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	50.000,00	0,00	0,00	0,00	50.000,00	0,00	50.000,00		
3	14.02	ΣΦΡΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦ/ΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	0,00	18.000,00	0,00	6.000,00	0,00	24.000,00	24.000,00		
4	20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	250.000,00	0,00	2.400.000,00	0,00	2.650.000,00	0,00	2.650.000,00		
5	20.01	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΝΑΡΕΣΗΣ	250.000,00	0,00	0,00	0,00	250.000,00	0,00	250.000,00		
6	20.02	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	0,00	0,00	2.400.000,00	0,00	2.400.000,00	0,00	2.400.000,00		
7	30	ΠΕΛΑΤΕΣ	50.000,00	0,00	3.720.000,00	3.710.000,00	3.770.000,00	3.710.000,00	60.000,00		
8	30.01	ΠΕΛΑΤΕΣ ΜΗ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	50.000,00	0,00	3.720.000,00	3.710.000,00	3.770.000,00	3.710.000,00	60.000,00		
9	31	ΑΣΙΟΓΡΑΦΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	30.000,00	0,00	3.000.000,00	2.780.000,00	3.030.000,00	2.780.000,00	250.000,00		
10	31.01	ΑΣΙΟΓΡΑΦΑ ΕΜΠΟΡ. ΑΠΑΙΤ. - ΜΗ ΣΥΝΔ. ΟΝΤΟΤ.Τ.	30.000,00	0,00	3.000.000,00	2.780.000,00	3.030.000,00	2.780.000,00	250.000,00		
11	38	ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΒΑΣΙΜΑ & ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ	65.800,00	0,00	3.490.000,00	3.239.800,00	3.555.800,00	3.239.800,00	316.000,00		
12	38.01	ΤΑΜΕΙΟ	15.800,00	0,00	0,00	0,00	15.800,00	0,00	15.800,00		
13	38.02	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ	50.000,00	0,00	3.490.000,00	3.239.800,00	3.540.000,00	3.239.800,00	300.200,00		
14	40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	0,00	300.000,00	0,00	0,00	0,00	300.000,00	300.000,00		
15	40.01	ΚΑΤΑΒΛΗΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	0,00	300.000,00	0,00	0,00	0,00	300.000,00	300.000,00		
16	50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	25.000,00	2.877.000,00	3.100.000,00	2.877.000,00	3.125.000,00	248.000,00		
17	50.01	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ - ΜΗ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	0,00	25.000,00	2.877.000,00	3.100.000,00	2.877.000,00	3.125.000,00	248.000,00		
18	51	ΑΣΙΟΓΡΑΦΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	0,00	50.000,00	2.250.000,00	2.200.000,00	2.250.000,00	2.250.000,00	0,00		
19	51.01	ΑΣΙΟΓΡΑΦΑ ΕΜΠΟΡ. ΥΠΟΧΡ. - ΜΗ ΣΥΝΔ. ΟΝΤΟΤ.	0,00	50.000,00	2.250.000,00	2.200.000,00	2.250.000,00	2.250.000,00	0,00		
20	53	ΛΟΓΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	0,00	30.000,00	180.000,00	195.000,00	180.000,00	226.620,00	46.620,00		
21	53.03	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΩΡΙΜΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΩΣ	0,00	30.000,00	180.000,00	195.000,00	180.000,00	226.620,00	46.620,00		
22	54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ & ΤΕΛΗ	0,00	6.800,00	628.800,00	746.000,00	628.800,00	753.050,00	124.250,00		
23	54.02	ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ)	0,00	4.800,00	604.800,00	720.000,00	604.800,00	724.800,00	120.000,00		
24	54.03	ΠΑΡΑΚΡ. ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΡΙΤΩΝ	0,00	2.000,00	24.000,00	26.000,00	24.000,00	28.250,00	4.250,00		
25	55	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΥΣ ΟΡΓ/ΣΜΟΥΣ	0,00	16.000,00	104.000,00	104.000,00	104.000,00	120.880,00	16.880,00		
26	55.00	ΙΚΑ	0,00	16.000,00	104.000,00	104.000,00	104.000,00	120.880,00	16.880,00		
27	60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	0,00	0,00	325.000,00	0,00	327.750,00	0,00	327.750,00		
28	60.01	ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	0,00	0,00	260.000,00	0,00	262.200,00	0,00	262.200,00		
29	60.02	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣ ΦΟΡΕΣ	0,00	0,00	65.000,00	0,00	65.550,00	0,00	65.550,00		
30	64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	0,00	0,00	100.000,00	0,00	100.000,00	0,00	100.000,00		
31	64.07	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ	0,00	0,00	100.000,00	0,00	100.000,00	0,00	100.000,00		
32	66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0,00	0,00	6.000,00	0,00	6.000,00	0,00	6.000,00		
33	66.99	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	0,00	0,00	6.000,00	0,00	6.000,00	0,00	6.000,00		
34	70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	0,00	0,00	0,00	3.000.000,00	0,00	3.000.000,00	3.000.000,00		
35	70.01	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ (ΚΑΘ.) - ΜΗ ΣΥΝΔ. ΟΝΤ.	0,00	0,00	0,00	3.000.000,00	0,00	3.000.000,00	3.000.000,00		
36	89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	445.800,00	445.800,00	0,00	0,00	445.800,00	445.800,00	0,00		
37	89.00	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	445.800,00	445.800,00	0,00	0,00	445.800,00	445.800,00	0,00		
<b>Σύνολα Βαθμού 2</b>			<b>891.600,00</b>	<b>891.600,00</b>	<b>19080.800,00</b>	<b>19080.800,00</b>	<b>19975.150,00</b>	<b>19975.150,00</b>	<b>3.759.750,00</b>	<b>3.759.750,00</b>	
<b>Σύνολα Βαθμού 1</b>			<b>891.600,00</b>	<b>891.600,00</b>	<b>19080.800,00</b>	<b>19080.800,00</b>	<b>19975.150,00</b>	<b>19975.150,00</b>	<b>3.735.750,00</b>	<b>3.735.750,00</b>	

Να σημειωθεί ότι το Ισοζύγιο είναι μηνιαίο και αποτελεί το βασικό λογιστικό βιβλίο του διπλογραφικού συστήματος που οφείλουν να τηρούν σε ηλεκτρονικό αρχείο οι εν λόγω οντότητες.

### 2.2.2 Λογιστικές καταστάσεις

Η τελευταία υποχρέωση του διπλογραφικού συστήματος είναι η κατάρτιση και εν συνεχεία δημοσίευση στο ΓΕΜΗ των λογιστικών καταστάσεων, το είδος και ο αριθμός των οποίων διαφέρει ανάλογα με το οικονομικό μέγεθος των οντοτήτων που εντάσσονται στο

διπλογραφικό σύστημα. Συνέχεια λοιπόν του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014<sup>64</sup> είναι η δημοσίευση των κάτωθι χρηματοοικονομικών καταστάσεων με γνώμονα σε ποια κατηγορία οντότητας ανήκει η εκάστοτε κεφαλαιουχική εταιρία:

**Πίνακας 4: Είδη χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας με βάση το άρθρο 2 των ΕΛΠ**

<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>	<b>«Μεγάλες οντότητες»</b>	<b>«Μεσαίες οντότητες»</b>	<b>«Μικρές και πολύ μικρές Οντότητες»</b>
<b>Ισολογισμός</b>	X	X	X
<b>Κατάσταση αποτελεσμάτων</b>	X	X	X
<b>Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης</b>	X	X	
<b>Κατάσταση χρηματορροών</b>	X		
<b>Προσάρτημα (Σημειώσεις)</b>	X	X	X

Από τον παραπάνω πίνακα, καθίσταται σαφές ότι όλες οι κεφαλαιουχικές εταιρίες που υποχρεωτικά τηρούν διπλογραφία οφείλουν να δημοσιεύουν:

1) **Ισολογισμός**, ο οποίος αποτελεί μια λογιστική κατάσταση που απεικονίζει το σύνολο της χρηματοοικονομικής θέσης μιας εταιρίας όπως αυτή παρουσιάζεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, αποτυπώνοντας το τελικό υπόλοιπο των λογαριασμών του ενεργητικού, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης μετά από όλη την κίνηση που είχαν κατά τη διάρκεια του έτους.

<sup>64</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

2) **Κατάσταση Αποτελεσμάτων**, η οποία στοχεύει στον προσδιορισμό και στην παρουσίαση του τελικού καθαρού υπολοίπου αποτελεσμάτων χρήσης στη λήξη αυτής, αφού από τα έσοδα και τα κέρδη από διάφορες επενδυτικές πηγές του έτους αφαιρεθούν τα αντίστοιχα έξοδα και ζημιές της ίδια περιόδου. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων δείχνει πόσο κερδοφόρα ή ζημιογόνα είναι μια εταιρία σε αυτό που εμπορεύεται ή στην υπηρεσία που παρέχει και συμπληρώνει τη λογιστική πληροφόρηση που παρέχει ο Ισολογισμός.

3) **Προσάρτημα**. Η τελευταία λογιστική κατάσταση σε μορφή πίνακα, που δίνει επιπλέον ποιοτικές και συμπληρωματικές πληροφορίες για την εκάστοτε οντότητα προκειμένου να γίνει πιο κατανοητό το υπόλοιπο των κονδυλίων που δημοσιεύονται στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ως προς τον τρόπο που σχηματίστηκε. Το προσάρτημα παρέχει πληροφορίες όπως η μέθοδος απόσβεσης παγίων που χρησιμοποιήθηκε, η τεχνική αποτίμησης αποθεμάτων που εφαρμόστηκε και άλλες συναφή.

Αυτό που θα πρέπει να γίνει κατανοητό είναι το γεγονός ότι όλες οι προαναφερθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις χαρακτηρίζονται από:

⇒ Περιοδικότητα, δηλαδή όλες δημοσιεύονται στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης.

⇒ Υποχρεωτικότητα, με την έννοια ότι η συμπλήρωση τους καθίσταται υποχρεωτική από πλευράς Νόμου για όσες εταιρίες τηρούν διπλογραφικό σύστημα,

⇒ Δημοσιότητα, καθώς οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να ενημερώνουν ηλεκτρονικά τη μερίδα τους στο αρμόδιο ΓΕΜΗ σε ετήσια βάση με το σύνολο των λογιστικών καταστάσεων, προκειμένου να παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες σε όλους τους χρήστες αυτών, όπως πελάτες, προμηθευτές, τραπεζικά ιδρύματα κ.α.

Από εκεί και ύστερα, οι μεσαίου και μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις όπως απεικονίστηκαν στον ανωτέρω πίνακα, οφείλουν να συμπληρώσουν και τις κάτωθι καταστάσεις κατά σειρά μεγέθους:

4) **Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης**. Αφορά την τρίτη κατά σειρά λογιστική κατάσταση η οποία παρουσιάζει μεταβολές στα κονδύλια που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση και αφορούν τα κεφάλαια που έχουν επενδύσει ή ανήκουν μετά από κεφαλαιοποίηση κερδών στους μετόχους. Πρόκειται για μια κατάσταση η οποία είναι σημαντικού ενδιαφέροντος για όλους τους επενδυτές των κεφαλαιουχικών εταιριών, καθώς τους δίνει εξηγήσεις για τους λόγους για τους οποίους παρουσιάζεται μεταβολή στα κονδύλια αυτά κατά τη διάρκεια του τρέχοντος έτους. Συνεπώς, διαθέτουν όλη την πληροφόρηση που χρειάζονται

σχετικά με τους λόγους αλλαγής των λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων ώστε μετά να λάβουν τις ανάλογες επενδυτικές αποφάσεις.

5) **Κατάσταση χρηματοροών.** Η τελευταία και πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία συγκεντρώνει και παρουσιάζει πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση των μετρητών διαθεσίμων μιας επιχείρησης, όπως προκύπτουν από την απεικόνιση των εισπράξεων και πληρωμών από κάθε αιτία. Η Κατάσταση Χρηματοροών είναι συνυφασμένη με τη ρευστότητα και δίνει εξηγήσεις για τις αιτίες που έχουν επηρεάσει αυτή κατά τη διάρκεια της χρήσης συνδυαστικά με τις αποφάσεις που έλαβε η Διοίκηση ως προς τη διαχείριση των πληρωμών και την επιτυχή ολοκλήρωση των εισπράξεων. Σε αυτό το πνεύμα, η εν λόγω κατάσταση παρέχει αξιολόγηση για την ποιότητα των κερδών που απεικονίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ώστε η κερδοφορία να συνδεθεί με το βαθμό ρευστότητας που επιτυγχάνεται.

Προφανώς, όπως ισχύει και με την τήρηση των λογιστικών συστημάτων, εάν μια κεφαλαιουχική εταιρία επιθυμεί να δημοσιεύει όλες τις λογιστικές καταστάσεις και όχι περιοριστικά αυτές που ανήκουν στην κατηγορία οντότητας στην οποία εντάσσεται, είναι επιτρεπτό από τις διατάξεις των ΕΛΠ.

### **3 ΔΙΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

Αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζει το σύνολο των πρακτικών διεργασιών που θα πρέπει να ακολουθηθούν προκειμένου να ολοκληρωθεί η ίδρυση μιας εταιρίας, παρουσιάζοντας αντίστοιχα και τους δημόσιους φορείς που παρεμβάλλονται υποχρεωτικά σε αυτή.

#### **3.1 Εμπλεκόμενοι φορείς στην ίδρυση εταιριών**



Για την ίδρυση μιας οποιαδήποτε εταιρίας εμπλέκονται οι κάτωθι φορείς για διαφορετικό λόγο ο καθένας, με τρόπο όμως υποχρεωτικό προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία.

### 3.1.1 Επιμελητήριο

Σύμφωνα με το Ν.4497/2017 Άσκηση υπαίθριων εμπορικών δραστηριοτήτων, εκσυγχρονισμός της επιμελητηριακής νομοθεσίας και άλλες διατάξεις<sup>65</sup>, αναθεωρήθηκε σε μεγάλο βαθμό ο ρόλος και η παρουσία του Επιμελητηρίου στην ελληνική επιχειρηματικότητα προκειμένου να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στο σκοπό του και ώθηση στην εγχώρια οικονομική ανάπτυξη, ενός θεσμού με μακρά ιστορία στη χώρα με έντονη δράση από το 1934 έτος σύστασης και μετά<sup>66</sup>.

Υπό αυτή τη φιλοσοφία, το Επιμελητήριο είναι ένας ανεξάρτητος μη κερδοσκοπικός θεσμός που υπάγεται στο δημόσιο δίκαιο και ασχολείται με όλες τις απαιτούμενες διεργασίες που ωθούν τον κλάδο τον οποίο προστατεύουν εξειδικευμένα, συμπεριλαμβανομένου της σχέσης των επιχειρήσεων του κλάδου με το Ελληνικό Δημόσιο ως προς τη νομοθεσία που τους αφορά, την οργάνωση και την πραγματοποίηση σεμιναρίων εκπαίδευσης και κατάρτισης ακόμα και σε τεχνικό επίπεδο, την πραγματοποίηση διαφόρων δράσεων που προάγουν τα συμφέροντα του εκάστοτε κλάδου, τη χρήση εμπειρογνομώνων για συμβουλευτικό χαρακτήρα, την έκδοση και διανομή πληροφοριακών εντύπων κτλ. Το Επιμελητήριο στην ουσία αποτελεί τη γέφυρα επικοινωνίας μεταξύ των εμπόρων του εκάστοτε κλάδου και την ίδια της Πολιτείας, προκειμένου να δίνει λύσεις, προτάσεις και συμβουλές που θα έχουν αναπτυξιακό πνεύμα και θα είναι προς όφελος του κλάδου και της ελληνικής οικονομίας εν γένει. Για το λόγο αυτό υπάρχει εξειδίκευση των Επιμελητηρίων σε τεχνικό, επαγγελματικό, οικονομικό, βιοτεχνικό κτλ ανάλογα με τον κλάδο οικονομίας που προστατεύουν και για τον οποίο είναι υπεύθυνα.

---

<sup>65</sup> <https://www.eea.gr/wp-content/uploads/2020/05/%CE%9D%CF%8C%CE%BC%CE%BF%CF%82-%CE%B3%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%B1-%CE%B5%CF%80%CE%B9%CE%BC%CE%B5%CE%BB%CE%B7%CF%84%CE%AE%CF%81%CE%B9%CE%B1-4497-2017.pdf>

<sup>66</sup> Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδος, *Σύντομο ιστορικό του Επιμελητηριακού θεσμού στην Ελλάδα*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.uhc.gr/>

Ειδικά τα τελευταία χρόνια, τα Επιμελητήρια είναι εντεταλμένα με την οργάνωση της Υπηρεσίας μιας Στάσης και της λειτουργίας του ΓΕΜΗ ως προς την τήρηση του ηλεκτρονικού αρχείου της εκάστοτε εταιρίας και τον έλεγχο των δικαιολογητικών και λοιπών εγγράφων που διαθέτει όχι μόνο κατά τη σύσταση αλλά κατά τη διάρκεια όλης της ζωής της σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 5 του Ν.4497/2017<sup>67</sup>. Αυτό και μόνο εξηγεί γιατί το Επιμελητήριο έχει ενεργό ρόλο στην ίδρυση μιας εταιρίας, λαμβανομένου υπόψη ότι πλέον συγκεντρώνει όλες τις υπηρεσίες ηλεκτρονικά, μειώνει σημαντικά το χρόνο σύστασης αυτής και κυρίως περιορίζει τη γραφειοκρατία σε τέτοιο βαθμό που επιτρέπει στο επιχειρείν να προχωρήσει ενεργά και γρήγορα.

### **3.1.2 Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης**

Ο ΕΦΚΑ είναι ένας θεσμός που συγκεντρώνει την κοινωνική ασφάλιση όλων των απασχολούμενων στον εργασιακό χώρο και στο επιχειρείν από την 1/1/2017 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4387/2016 Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας - Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού-συνταξιοδοτικού συστήματος - Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις, κωδικοποιημένος με τον 4820/2021<sup>68</sup>, υπό την έννοια ότι ενοποίησε όλα τα επιμέρους ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ανά κλάδο επιχειρηματικής δραστηριότητας με σκοπό τη μείωση του κόστους διαχείρισης τους και κυρίως την ηλεκτρονική ένταξη αυτών σε μια ενιαία κρατική βάση.

Η υπαγωγή στον ΕΦΚΑ είναι υποχρεωτική καθώς όσοι απασχολούνται είτε από την πλευρά του εργοδότη είτε από του εργαζόμενου θα πρέπει να ασφαλίζονται για ασθένεια και συνταξιοδοτικούς σκοπούς από τον εν λόγω δημόσιο φορέα. Το ίδιο ισχύει και για τους διαχειριστές των εταιριών, νόμιμους εκπροσώπους και εταίρους ανάλογα τη νομική μορφή και μάλιστα αποτελεί προαπαιτούμενη ενέργεια προκειμένου να ξεκινήσει και να ολοκληρωθεί η διαδικασία σύστασης ενός νομικού προσώπου. Μάλιστα αξίζει να σημειωθεί ότι στην

---

<sup>67</sup> <http://www.opengov.gr/ypoian/?p=8247>

<sup>68</sup> [taxheaven.gr/law/4387/2016](http://taxheaven.gr/law/4387/2016)

ασφάλιση του ΕΦΚΑ υπάγονται όλοι όσοι ασχολούνται με το επιχειρείν για όσο χρονικό διάστημα εμπλέκονται χωρίς περιορισμό.

Από εκεί και ύστερα, το ποιος υπάγεται στην ασφάλιση του ΕΦΚΑ από επιχειρηματικής σκοπιάς σχετίζεται με το είδος της εταιρίας που έχει συσταθεί και συγκεκριμένα<sup>69</sup>:

- Οι εταίροι των ΟΕ, ΕΕ και ΕΠΕ ανεξάρτητα εάν ασκούν και χρέη διαχείρισης υπάγονται υποχρεωτικά στην ασφάλιση του ΕΦΚΑ στο σύνολο τους.
- Ο διαχειριστής μιας πολυπρόσωπης ΙΚΕ είναι ο μοναδικός σε αυτή τη νομική μορφή που υπάγεται στην υποχρεωτική ασφάλιση του συγκεκριμένου φορέα, με τους εταίρους να ακολουθούν προαιρετικά εφόσον το επιθυμούν. Εξάιρεση αποτελεί ο μοναδικός εταίρος της μονοπρόσωπης ΙΚΕ ο οποίος υπάγεται στην ασφάλιση του ΕΦΚΑ εφόσον διαθέτει και ρόλο διαχειριστή, διαφορετικά εάν αυτός ανήκει σε κάποιον τρίτο, τότε υπάγεται ο τρίτος. Προφανώς, στην ΙΚΕ το κριτήριο υπαγωγής στην υποχρεωτική δημόσια ασφάλιση σχετίζεται με το ποιος ασκεί νόμιμη εκπροσώπηση στην εταιρία.
- Όσον αφορά την ΑΕ, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου υπάγονται στην ασφαλίσει του ΕΦΚΑ και όσοι μέτοχοι διαθέτουν ποσοστό μεγαλύτερο από το 3% του μετοχικού κεφαλαίου.

### 3.1.3 Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Η Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία<sup>70</sup> γνωστή ως εφορία είναι η αρμόδια Φορολογική Αρχή η οποία επιβλέπει το σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας ενός νομικού προσώπου ως προς την νομιμότητα και την εγκυρότητα αυτής πάντα σε αντιπαραβολή με την ελληνική νομοθεσία και ανήκει στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων<sup>71</sup>. Η Δ.Ο.Υ. είναι η

---

<sup>69</sup> Άρθρο, (2019), *Ασφάλιση μελών - διαχειριστών ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ και ΙΚΕ - Απεικόνιση και υποβολή ΑΠΔ - Πακέτα Κάλυψης*, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/44445/upd-asfalish-melwn-diaxeiristwn-oe-ee-epe-kai-ike-apeikonish-kai-ypobolh-apd-paketa-kalypshs>

<sup>70</sup>[https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B7%CE%BC%CF%8C%CF%83%CE%B9%CE%B1\\_%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE\\_%CE%A5%CF%80%CE%B7%CF%81%CE%B5%CF%83%CE%AF%CE%B1\\_\(%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1\)](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B7%CE%BC%CF%8C%CF%83%CE%B9%CE%B1_%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE_%CE%A5%CF%80%CE%B7%CF%81%CE%B5%CF%83%CE%AF%CE%B1_(%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1))

<sup>71</sup> <https://www.aade.gr/en>

εντεταλμένη υπηρεσία που θα επιβλέψει όλη τη διαδικασία έναρξης εργασιών μιας εταιρίας, θα ελέγξει την ορθότητα και πληρότητα των εγγραφών και θα την αποδώσει αριθμό φορολογικού μητρώου προκειμένου να ξεκινήσει να δραστηριοποιείται ενεργά. Είναι δηλαδή η υπηρεσία που θα ενεργοποιήσει τη νομική προσωπικότητα της εταιρίας και θα της δώσει το δικαίωμα να ξεκινήσει να συναλλάσσεται.

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές, ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκπροσωπεί την Πολιτεία απέναντι σε όλο το φάσμα συναλλαγών ενός νομικού προσώπου ενώ συνάμα αποτελεί το ελεγκτικό όργανο που είναι υπεύθυνο για την ορθή και έγκαιρη συλλογή όλων των φόρων στους οποίους υπάγεται. Για να συμβεί αυτό θα πρέπει σε τακτά χρονικά διαστήματα να ασκείται φορολογικός έλεγχος και τεκμηρίωση όλων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων, προκειμένου να ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και να αποφευχθεί η πιθανότητα φοροδιαφυγής που θα βλάψει το Ελληνικό Δημόσιο.

Από την άλλη πλευρά, η Δ.Ο.Υ. δεν είναι ο μοναδικός αρμόδιος φορέας που ευθύνεται για την ολοκλήρωση των διεργασιών ίδρυσης μιας εταιρίας, καθώς ανάλογα με τη νομική της μορφή εμπλέκονται και άλλοι φορείς. Για παράδειγμα, την επίβλεψη της σύστασης και λειτουργίας μιας ΑΕ έχει και η αρμόδια πρώην Νομαρχία νυν Περιφέρεια της έδρα της ή το Υπουργείο Οικονομικών ή τρίτοι φορείς ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών της. Στην ίδια λογική, την εν λόγω διεργασία επιτηρεί και το αρμόδιο ΓΕΜΗ του επιμελητηρίου αναφοράς, όπως θα γίνει εκτενής περιγραφή παρακάτω. Το σίγουρο είναι ότι η Δ.Ο.Υ. είναι η υπηρεσία που θα δώσει στο νομικό πρόσωπο το μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου από την έναρξη ζωής του, το οποίο θα επικυρώσει την ενεργή συμμετοχή του στην ελληνική οικονομία με ό,τι υποχρεώσεις και δικαιώματα απορρέουν και το οποίο θα το ακολουθεί για όσο χρονικό διάστημα παραμένει ενεργό και μέχρι τη διακοπή των εργασιών του.

### **3.2 Γενικό Εμπορικό Μητρώο**

Όπως έχει ήδη αναφερθεί το ΓΕΜΗ<sup>72</sup> αποτελεί έναν ηλεκτρονικό φορέα που ανήκει στις αρμοδιότητες των Επιμελητηρίων και πρεσβεύει τη διαδικτυακή διασύνδεση του επιχειρείν με την Ελληνική Πολιτεία. Πρόκειται για μια ηλεκτρονική πύλη η οποία συγκεντρώνει όλα τα νόμιμα έγγραφα σύστασης και λειτουργίας των επιχειρήσεων σε μια διακριτή μερίδα, στην οποία έχει πρόσβαση ο οποιοσδήποτε προκειμένου να αντλήσει όποια πληροφορία του είναι χρήσιμη για ίδια χρήση, ικανοποιώντας με αυτό τον τρόπο ανάγκες δημοσιότητας και διαφάνειας.

Αναλυτικότερα, το ΓΕΜΗ είναι ένα κεντρικό μητρώο όλης της Ελλάδας που συγκεντρώνει τα νομικά πρόσωπα που έχουν την εμπορική ιδιότητα ως προς τα έγγραφα νομιμότητας που οφείλουν να έχουν. Σε αυτά τα πλαίσια, επιλύει πολλά γραφειοκρατικά θέματα με έμφαση στην ηλεκτρονική παραλαβή των απαιτούμενων εγγράφων οργάνωσης των νομικών προσώπων όπως το καταστατικό και αποφάσεις διαχείρισης, ενώ παρέχει μια πληθώρα πιστοποιητικών για ευρεία νόμιμη χρήση, μειώνοντας το χρόνο επικοινωνίας μεταξύ των επιχειρήσεων και του Δημοσίου. Στα καθήκοντα του εντάσσονται επίσης και θέματα επίλυσης επωνυμιών, ώστε ένα νομικό πρόσωπο να έχει μια μοναδική επωνυμία και αυτή να προστατεύεται από την εν λόγω υπηρεσία, δηλαδή να μην ανακτάται ή αντιγράφεται από άλλη εταιρία γεγονός που μπορεί να συγχύσει το μέσο καταναλωτή. Λόγω της μεγάλης συλλογής δεδομένων από τις εταιρίες, το ΓΕΜΗ παρέχει και σημαντικές στατιστικές πληροφορίες εθνικού ενδιαφέροντος με στόχο να διευκολύνει την Πολιτεία σε θέματα αναβάθμισης των υπηρεσιών της, αλλαγής κάποιων νομοθετικών πλαισίων που απαιτούν εκσυγχρονισμό και αποτελεσματικότερης εφαρμογής του ελεγκτικού έργου της.

Επομένως, όλα τα παραπάνω καταλήγουν στο γεγονός ότι το ΓΕΜΗ αποτελεί το συνδετικό κρίκο μεταξύ των επιχειρήσεων και του Ελληνικού Δημοσίου σε καθεστώς διαφάνειας και αξιοπιστίας, εξυπηρετώντας όμως τις ανάγκες των πρώτων για άμεση, γρήγορη και αποτελεσματική εξυπηρέτηση όλων των θεμάτων που σχετίζονται με τον τρόπο εργασίας τους.

---

<sup>72</sup> [http://www.businessportal.gr/Page/display\\_page/41](http://www.businessportal.gr/Page/display_page/41)

### 3.2.1 Υπηρεσία μιας στάσης

Η ΚΥΑ 63577/13.6.2018 Καθορισμός διαδικασιών, Προϋποθέσεων, Τεχνικών Λεπτομερειών και λοιπών θεμάτων σχετικά με τη λειτουργία των υπηρεσιών μιας στάσης για τη σύσταση εταιριών, άλλαξε ριζικά και για πάντα τη διαδικασία σύστασης των επιχειρήσεων, σε μια προσπάθεια αναβάθμισης των δημοσίων υπηρεσιών, ενίσχυσης της εξυπηρέτησης των επενδυτών και μείωσης της γραφειοκρατίας, δημιουργώντας ένα νέο θεσμό που υπάγεται στις αρμοδιότητες του ΓΕΜΗ.

Η Υπηρεσία μιας στάσης, γνωστή ως e-ΥΜΣ<sup>73</sup>, στην ουσία συγκεντρώνει ηλεκτρονικά όλα τα έγγραφα που απαιτούνται για την έναρξη επιχειρήσεων, συνδέοντας διαδικτυακά μια πληθώρα ανεξάρτητων δημοσίων υπηρεσιών όπως είναι η Δ.Ο.Υ. και ο ΕΦΚΑ. Πρόκειται για μια πλατφόρμα που ανήκει στο ΓΕΜΗ και περιλαμβάνει όλες τις διεργασίες έναρξης νομικών προσώπων από τη στιγμή που ο νόμιμος εκπρόσωπος θα ανεβάσει τα απαιτούμενα έγγραφα σύστασης για να ξεκινήσει η διαδικασία.

Πιο συγκεκριμένα, η διεργασία ίδρυσης ενός νομικού προσώπου γίνεται αποκλειστικά μέσω της Υπηρεσίας μιας στάσης από το 2018 χωρίς να απαιτείται φυσική παρουσία του ατόμου που έχει εξουσιοδοτηθεί να φέρει εις πέρας τη διαδικασία αυτή και ακολουθεί δυο στάδια<sup>74</sup>:

- 1) Την ηλεκτρονική παραλαβή όλων των προαπαιτούμενων εγγράφων, στα οποία γίνεται έλεγχος πληρότητας και νομιμότητας από το προσωπικό της εν λόγω υπηρεσίας. Στο στάδιο αυτό, διασταυρώνεται η επωνυμία και ο πιθανός διακριτικός τίτλος και αφορά τυπικό έλεγχο φακέλου, για αυτό οι χρόνοι είναι εξαιρετικά σύντομοι.
- 2) Το δεύτερο στάδιο ξεκινά εφόσον το πρώτο είναι τυπικά πλήρες ως προς τα δικαιολογητικά που προσκομίζονται. Σε αυτό το στάδιο ουσιαστικά αρχίζει η έναρξη εργασιών της υπό σύστασης εταιρίας, με τον έλεγχο των ατομικών Αριθμών Φορολογικού Μητρώου των εκπροσώπων της και την καταγραφή του είδους της δραστηριότητας της αυτεπαγγέλτως στο σύστημα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Στις διεργασίες αυτές εντάσσεται και η αυτόματη καταχώρηση

---

<sup>73</sup> Άρθρο, (2018), *Υπηρεσίες μιας στάσης για τη σύσταση εταιριών: Όλη η απόφαση για την εφαρμογή*, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/41134/yphresies-mias-stashs-gia-th-systash-etairiwn-olh-h-apofash-gia-thn-efarmogh>

<sup>74</sup> <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/ipiresia-mias-stasis/ti-einai-kai-pos-leitoyrgei/>

του υπό σύσταση νομικού προσώπου στο αρμόδιο Επιμελητήριο ηλεκτρονικά και η απόδοση ΑΦΜ στην εταιρία εφόσον ολοκληρωθεί όλη η διαδικασία.

Από τα παραπάνω, γίνεται κατανοητό ότι η Υπηρεσία μιας στάσης έχει αντικαταστήσει όλους τους εμπλεκόμενους φορείς που είναι προαπαιτούμενοι για την ίδρυση μιας εταιρίας καθώς συγκεντρώνει τόσο την εξουσία για να διαχειριστεί τη διαδικασία αυτή όσο και όλες τις υπηρεσίες που χρειάζονται και στις οποίες έχει άμεση πρόσβαση, μειώνοντας πραγματικά τους χρόνους ολοκλήρωσης αυτής. Η σημασία αυτής της υπηρεσίας έγκειται κυρίως στη διευκόλυνση των επενδυτών ως προς τη δημιουργία νέων επιχειρήσεων χωρίς όμως να αντικαθιστά τις υπόλοιπες υπηρεσίες, που εξακολουθούν να έχουν την ανάλογη ισχύ και κυρίως χωρίς να απαιτείται φυσική παρουσία του ίδιου του επιχειρηματία.

Να σημειωθεί ότι ανάλογα με το είδος της νομικής μορφής, στην Υπηρεσία μιας στάσης έχουν πρόσβαση:

⇒ Οποιοσδήποτε εντεταλμένος έχει εξουσιοδοτηθεί όπως ένας λογιστής ή ο διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος για τη σύσταση των ΟΕ, ΕΕ και ΙΚΕ, από τη στιγμή που το καταστατικό είναι ένα απλό ιδιωτικό έγγραφο.

⇒ Ο αρμόδιος συμβολαιογράφος για τις περιπτώσεις των ΕΠΕ και ΑΕ, καθώς έχει ουσιώδη ρόλο στη σύνταξη των απαιτούμενων εγγράφων όπως είναι το καταστατικό για παράδειγμα.

### **3.2.2 Απαιτούμενα έγγραφα σύστασης εταιριών**

Από τη στιγμή που η Υπηρεσία μιας στάσης μπορεί να λάβει πολλά έγγραφα αυτεπαγγέλτως από τις υπόλοιπες αρμόδιες υπηρεσίες, για τη διαδικασία ίδρυσης μιας επιχείρησης<sup>75</sup> αρχικά θα πρέπει να προσκομιστούν όλα τα έγγραφα που δίνουν νόμιμα εντολή στο άτομο που παρουσιάζεται επίσημα στην υπηρεσία ότι είναι υπεύθυνο για τη διεργασία σύστασης της εταιρίας. Πρόκειται για επικυρωμένες εξουσιοδοτήσεις και υπεύθυνες δηλώσεις των ιδρυτών όπως παρουσιάζονται και στο κείμενο του καταστατικού του νομικού προσώπου, καθώς και

---

<sup>75</sup> <https://www.eea.gr/ipiresies-eea/ipiresia-mias-stasis/dikeologitika-gia-ti-sistasi-eterion-meso-tis-ipiresias-mias-stasis/>

αντίγραφα των αστυνομικών ταυτοτήτων όλων των εμπλεκόμενων φυσικών προσώπων ή διαβατηρίων μαζί με την άδεια παραμονής σε ισχύ σε περίπτωση που αυτά είναι αλλοδαποί πολίτες.

Από εκεί και ύστερα, στο φάκελο που υποβάλλεται θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται το καταστατικό με τα ελάχιστα απαιτούμενα που ορίζει ο Νόμος για την εκάστοτε νομική μορφή και συμπληρωμένα τα έντυπα του μητρώου της Δ.Ο.Υ. που αναφέρουν ποιοι είναι οι νόμιμοι εκπρόσωποι, οι εταίροι και οι κωδικοί αριθμοί δραστηριότητας της υπό σύστασης οντότητας. Όποιες οντότητες είναι υγειονομικού ενδιαφέροντος, θα πρέπει να προσκομίσουν την αντίστοιχη βεβαίωση αδειάς από τον Δήμο της έδρας τους και για όποιες επιχειρήσεις ορίζεται από το Νόμο, αντίγραφο ολοσχερής εξόφλησης του κεφαλαίου ίδρυσης.

### **3.3 Λογιστικές εγγραφές σύστασης εταιριών**

#### **3.3.1 Κατά ΕΓΛΣ**

Το ΠΔ 1123/1980 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αποτέλεσε για πολλά χρόνια τη βάση λογιστικής απεικόνισης των συναλλαγών μέχρι και την 31/12/2014, δίνοντας την θέση του τον επόμενο χρόνο στη λογιστική φιλοσοφία των ΕΛΠ. Αφορούσε την πρώτη προσπάθεια της ελληνικής νομοθεσίας για λογιστική παρουσίαση των συναλλαγών με τρόπο τυποποιημένο και προκαθορισμένο ώστε να υπάρχει ομοιομορφία στην πληροφόρηση σε όλες τις εταιρίες ανεξαρτήτως μεγέθους και αντικειμένου εργασιών.

Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη φιλοσοφία, οι εγγραφές που περιλάμβανε κατά την ίδρυση μιας εταιρίας ακολουθούσαν την πραγματικότητα όσον αφορά το νομικό πλαίσιο που αυτή πρέσβευε από την σύνταξη του καταστατικού έως και την ολοκλήρωση καταβολής των εταιρικών μεριδίων. Με βάση αυτή τη λογική, οι εγγραφές σύστασης όλων των εταιριών με εξαίρεση την ΑΕ ήταν οι κάτωθι (Χέβας, 2010):



A/A	Ημερολογιακή Εγγραφή	Χρέωση	Πίστωση
1	(33.03) Εταίροι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου  (40.06) Εταιρικό κεφάλαιο  <i>Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου ως καταστατικό</i>	XXX	XXX
2	(33.04) Οφειλόμενο Κεφάλαιο (ή 18.12)  (33.03) Εταίροι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου  <i>Τμηματική ανάληψη ευθύνης εταιρικού κεφαλαίου ως άρθρο .... Του καταστατικού</i>	XXX	XXX
3	(38.00) Ταμείο  (33.04) Οφειλόμενο Κεφάλαιο  <i>Ολοκλήρωση καταβολής εταιρικού κεφαλαίου</i>	XXX	XXX

Από τα παραπάνω διαφαίνεται ότι κάθε εγγραφή αποτελούσε μια νομική πράξη, ακολουθώντας τα επιμέρους άρθρα του καταστατικού από την ανάληψη της ευθύνης των εταίρων μέχρι και την καταβολή της εταιρικής εισφοράς τους για την οποία είχαν δεσμευθεί. Για το λόγο αυτό οι λογαριασμοί 33.03 και 33.04 αναπτύσσονταν σε περισσότερους βαθμούς μέχρι να καταλήξουν οριστικά στο όνομα του κάθε εταίρου, λαμβανομένου υπόψη ότι κάποιος από αυτούς μπορούσε να είναι υπερήμερος και να μην εξοφλήσει τελικά το μερίδιο για το οποίο δεσμεύτηκε.

Όσον αφορά την Ανώνυμη Εταιρία, επειδή η επιμέρους καταβολή των μεριδίων όπως επιτρέπεται από το άρθρο 21 του Ν. 4548/2018<sup>76</sup> θα έπρεπε να φανεί και στην καθαρή θέση του Ισολογισμού, χωριζόμενο σε καταβλημένο και οφειλόμενο κεφάλαιο, οι εγγραφές σύστασης διαμορφώνονται ως κάτωθι με βάση το ΕΓΛΣ (Χέβας, 2010):

<sup>76</sup> <https://www.taxheaven.gr/law/4548/2018>

A/A	Ημερολογιακή Εγγραφή	Χρέωση	Πίστωση
1	(33.03) Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου (40.02) Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών <i>Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου ως καταστατικό</i>	XXX	XXX
2	(33.04) Οφειλόμενο Κεφάλαιο (ή 18.12) (33.03) Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου <i>Τμηματική ανάληψη ευθύνης εταιρικού κεφαλαίου ως άρθρο .... Του καταστατικού</i>	XXX	XXX
3	(38.00) Ταμείο (33.04) Οφειλόμενο Κεφάλαιο <i>Τμηματική καταβολή εταιρικού κεφαλαίου</i>	XXX	XXX
4	(40.02) Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών (40.00) Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών <i>Μεταφορά των α' σε β'</i>	XXX	XXX

Όπως γίνεται κατανοητό από τα παραπάνω, η τελευταία εγγραφή είναι τυπική αλλά ουσιαστική, τακτοποιώντας την εκκρεμότητα στον Ισολογισμό για το ποιο μέρος του μετοχικού κεφαλαίου έχει καλυφθεί από τους μετόχους και ποιο εκκρεμεί. Προφανώς, και σε αυτή την περίπτωση οι λογαριασμοί 33.03, 33.04, 40.00 και 40.02 αναπτύσσονται σε περισσότερους βαθμούς φθάνοντας τα ονόματα των μετόχων ιδρυτών με στόχο να παρακολουθείται η ολοκλήρωση της τμηματικής καταβολής.

Ένα ακόμη χαρακτηριστικό που ισχύει στην ΑΕ και δεν συναντάται στις άλλες νομικές μορφές είναι η δυνατότητα διάθεσης μιας μετοχής σε αξία μεγαλύτερη από την ονομαστική της,



3	(38.00) Ταμείο  (33.04) Οφειλόμενο Κεφάλαιο  <i>Τμηματική καταβολή εταιρικού κεφαλαίου</i>	XXX	XXX
4	(40.02) Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών  (40.03) Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών  (41.01) Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο  (40.00) Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών  (40.01) Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών  (41.00) Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο  <i>Μεταφορά των α' σε β'</i>	XXX  XXX  XXX	XXX  XXX  XXX

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι η ύπαρξη προνομιούχων μετοχών και υπέρ του αρτίου αποθεματικού παρακολουθείται διακριτά από λογιστικής άποψης στις εγγραφές ίδρυσης μιας ΑΕ και μάλιστα ονομαστικά ανά μέτοχο προκειμένου να διαπιστωθεί περίπτωση υπερημερίας. Αυτό ήταν και το πνεύμα του ΕΓΛΣ στις άνω ημερολογιακές εγγραφές, να μην καταγράφουν απλά μια καταβολή ή μη κεφαλαίου από τη μεριά των μετόχων αλλά να συνοδεύουν λογιστικά όλο το νομικό πλαίσιο σύστασης των εταιριών. Αυτός ήταν και ο βασικός λόγος που ήταν αρκετές σε αριθμό εγγραφές ενώ χρονολογικά δεν πραγματοποιούνταν στην ίδια ημερομηνία παρά μόνο όποτε συνέβαινε το αντίστοιχο λογιστικό γεγονός περιγραφής.

### 3.3.2 Κατά ΕΛΠ

Τη σαφή διάκριση μεταξύ νομικού και λογιστικού πλαισίου τόνισε η εφαρμογή των ΕΛΠ από 1/1/2015 και όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση της έναρξης των εταιριών, όπως διαπιστώθηκε με τα επιμέρους άρθρα του Ν.4308/2014. Πρακτικά αυτό σήμαινε ότι τα ΕΛΠ εστιάζουν αποκλειστικά στις εγγραφές που περιγράφουν λογιστικά γεγονότα απεμπλεκόμενα από την επιρροή του καταστατικού ως νομικό έγγραφο, αφήνοντας την ευθύνη αυτή στους δικηγόρους. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα μια απλούστευση στις εγγραφές και στις διαδικασίες σύστασης των εταιριών, με αυτές να καταλήγουν μόνο σε μια και μάλιστα αυτή που αφορά την τελική καταβολή των εταιρικών μεριδίων, χωρίς να παρακολουθούνται θέματα υπερημερίας των εταίρων που είναι νομικό θέμα, όπως φαίνεται παρακάτω (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2017):

Α/Α	Ημερολογιακή Εγγραφή	Χρέωση	Πίστωση
1	(38.01) Ταμείο ή (38.02) Καταθέσεις όψεως <sup>79</sup>  (40.01) Εταιρικό κεφάλαιο  <i>Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου ως καταστατικό</i>	XXX	XXX

Επομένως, γίνεται κατανοητό ότι τα ΕΛΠ ενδιαφέρονται μόνο για το λογιστικό μέρος της καταβολής των εισφορών κατά τη σύσταση μιας εταιρίας ενώ οποιαδήποτε άλλο πρόβλημα προκύψει νομικού περιεχομένου, όπως η μη καταβολή των μεριδίων από κάποιους εταίρους ή μετόχους, δεν εμπίπτει πλέον στη λογιστική εμβέλεια ευθύνης. Με πιο λογιστικά λόγια, οι κωδικοί 33.03 και 33.04 του ΕΓΛΣ καταργήθηκαν με το νέο προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών του Παραρτήματος Γ του Ν. 4308/2014 των ΕΛΠ και δεν χρησιμοποιούνται.

---

<sup>79</sup> Χρήση της κωδαρίθμησης λογαριασμών κατά το Παράρτημα Γ των ΕΛΠ

### 3.3.3 Κατά ΔΛΠ

Όπως είναι γνωστό, το νέο πνεύμα λογιστικής παρακολούθησης των ΕΛΠ προκύπτει από τα άρθρα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς το πρώτο είναι εναρμολογημένο με το δεύτερο σύμφωνα με κοινοτική οδηγία. Συνεπώς, και στο λογιστικό πλαίσιο των ΔΛΠ το επίκεντρο των ημερολογιακών εγγραφών παραμένει σε επίπεδο δοσοληψίας και όσον αφορά τις εγγραφές ίδρυσης των εταιριών, η καταβολή κεφαλαίου ως παρουσιάστηκε στην ενότητα 3.3.2.

Η μόνη διαφορά μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ πάνω σε αυτό το θέμα, είναι ότι το δεύτερο λογιστικό πλαίσιο δεν προτείνει συγκεκριμένη κωδάρθρωση στους λογαριασμούς όπως συμβαίνει με το πρώτο, επιτρέποντας στις εταιρίες να χρησιμοποιούν όποιο κωδικό λογαριασμού τους εξυπηρετεί αρκεί να έχει το ίδιο λεκτικό (Γκίκας, Παπαδάκη 2012).

## 4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Είναι γεγονός ότι η ίδρυση νέων επιχειρήσεων αποτελεί το στόχο κάθε Πολιτείας και τη βάση για την ανάπτυξη της εγχώριας οικονομίας, συνεπώς συνδυαστικά με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει θα πρέπει να αποτελεί πόλο έλξης νέων επενδυτών. Ο στόχος αυτός απαιτεί ένα οργανωμένο επιτελικό Κράτος που δεν θα χαρακτηρίζεται από γραφειοκρατικά εμπόδια και χρονοβόρες διαδικασίες, αλλά θα εκμεταλλεύεται στο έπακρο τις διαδικτυακές ικανότητες προκειμένου να μειώσει συνάμα και το χρόνο φυσικής παρουσίας και προσωπικής τριβής δημοσίων υπαλλήλων και επενδυτών.

Σε αυτή τη λογική, ειδικά από το 2010 και μετά, έτος εφιαλτήριο της οικονομικής ύφεσης, η Ελλάδα επιδεικνύει μια σειρά σύγχρονων νομοθετημάτων που, από τη μια πλευρά, εκσυγχρονίζουν το εμπορικό δίκαιο και κυρίως τον τρόπο προγραμματισμού και λειτουργίας των επιχειρήσεων και αφετέρου, απλοποιούν τις κρατικές υποδομές και διευκολύνουν τις δημόσιες διαδικασίες που σχετίζονται με την επιχειρηματικότητα, σε μια έντονη προσπάθεια οικονομικής ανάκαμψης. Προς αυτή την κατεύθυνση, αναγνωρίζονται νομικά νέες μορφές εταιριών, ενώ οι προϋπάρχουσες διανύουν μια περίοδο αναβάθμισης και εξαιρετικής

απλοποίησης του τρόπου λειτουργίας τους, προκειμένου να ανταποκρίνονται στο σημερινό επιχειρηματικό γίγνεσθαι. Ταυτόχρονα, με σκοπό τον κάθετο περιορισμό των δημοσιονομικών δαπανών και την αποτελεσματικότερη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού, όλοι οι φορείς που σχετίζονται με την επιχειρηματικότητα συγκεντρώνονται σε έναν ο οποίος έχει προσβασιμότητα στους υπόλοιπους, ενώ πολλές διαδικασίες αυτοματοποιούνται χωρίς να χρειάζονται φυσικοί φάκελοι και πολλά γραπτά αιτήματα σε διαφορετικές υπηρεσίες. Τη σημερινή εποχή θα παρατηρούσε κανείς πως το Ελληνικό Δημόσιο επιδεικνύει ένα άλμα ανάπτυξης προς όφελος των επενδύσεων με επίκεντρο τη διευκόλυνση των διεργασιών σύστασης νέων επιχειρήσεων.

Σε αυτά τα πλαίσια, η Υπηρεσία μιας στάσης και ο ρόλος του ΓΕΜΗ στο επιχειρείν έχει αλλάξει τη δομή και την ανάπτυξη του στην εγχώρια οικονομία, συνδυαζόμενα πάντα με ένα ευέλικτο και πιο σύγχρονο νομικό πλαίσιο που ισχύει σήμερα. Η διαδικασία ίδρυσης μιας εταιρίας γίνεται μόνο διαδικτυακά, απευθυνόμενη σε μια υπηρεσία, μειώνοντας τη διαπροσωπική επαφή με τον αρμόδιο δημόσιο υπάλληλο και τους χρόνους που χάνονται χωρίς αποτέλεσμα. Τα έγγραφα έχουν απλοποιηθεί ως περιεχόμενο και μειωθεί ως αριθμός, ενώ η παρουσία του συμβολαιογράφου σε αρκετές περιπτώσεις δεν χρειάζεται, γεγονός που συνδυαστικά με τις αλλαγές στην υποχρέωση κοινωνικής ασφάλισης έχουν ως απόρροια τη σημαντική μείωση του λειτουργικού κόστους μιας σημερινής νεοϊδρυθείσας εταιρίας.

Όλα τα παραπάνω γίνονται αντιληπτά τόσο σε νομικό όσο και σε λογιστικό επίπεδο. Πλέον, οι διεργασίες έναρξης εργασιών μιας εταιρίας είναι πιο άμεσες και σύντομες ακριβώς διότι το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο το επιτρέπει κατόπιν εκσυγχρονισμού των διατάξεων και απλοποίησης των προϋποθέσεων. Συγκυριακά, ειδικά τα τελευταία χρόνια η ψηφιοποίηση του Ελληνικού Δημοσίου έχει επιταχυνθεί ενισχύοντας την αλλαγή κουλτούρας που προϋπήρχε στους δημοσίους υπαλλήλους όσον αφορά την αντιμετώπιση της γραφειοκρατίας, ως βασικό εμπόδιο της προσέλκυσης νέων επενδυτών.

Στην ίδια φιλοσοφία κυμαίνεται και το λογιστικό περιβάλλον, με τις σύγχρονες διατάξεις των ΕΛΠ από το 2015 να απλοποιούν και το λογιστικό χειρισμό και καταχώρηση της διαδικασίας σύστασης μιας εταιρίας, προσδίδοντας μεγαλύτερη έμφαση στη λογιστική ουσία αυτής και όχι τόσο στη νομική της προέκταση. Και σε αυτό τον τομέα, ισχύει μια απλοποίηση στον τρόπο που γίνεται αντιληπτή η λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών, διαπιστώνοντας ότι δεν

χρειάζονται περιττές εγγραφές και λογιστική παρέμβαση σε διαδικασίες που επιλύονται ηλεκτρονικά και άμεσα από τους δημόσιους φορείς.

Συνεπώς, το γενικό συμπέρασμα που εξάγει η παρούσα εργασία είναι ένας αέρας αλλαγής και ανάπτυξης στην Ελληνική Πολιτεία όσον αφορά τις απαιτούμενες διεργασίες σύστασης ενός νομικού προσώπου. Χρονικά και συγκυριακά, η οικονομική ύφεση, η πανδημία και οι κοινοτικές οδηγίες επιτάχυναν τη συνθήκη αυτή προκειμένου να ενισχυθεί η απομακρυσμένη, πιο γρήγορη και άμεση σύσταση επιχειρήσεων που θα μπορούσε να συγκριθεί με την αντίστοιχη του εξωτερικού, σε μια προσπάθεια προσέκλυσης ξένων κεφαλαίων, που τόσο ανάγκη έχει η ελληνική οικονομία. Για το λόγο αυτό, το νομικό, λογιστικό και κρατικό πλαίσιο που εμπλέκονται στη διαδικασία ίδρυσης μιας εταιρίας ανεξαρτήτου μορφής έχει οριστικά αλλάξει και εκσυγχρονιστεί, πάνω στη νέα πραγματικότητα ψηφιοποίησης των δημοσίων υπηρεσιών και διαδικτυακής συνεργασίας μεταξύ τους.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία επικεντρώθηκε στην ανάπτυξη όλων των παραμέτρων που σχετίζονται με τις διεργασίες σύστασης ενός νομικού προσώπου στην Ελλάδα τη σημερινή εποχή, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα κατά πόσο αυτές είναι χρονοβόρες και αναποτελεσματικές ή ανταποκρίνονται στις επιταγές της σύγχρονης επιχειρηματικότητας.

Για το λόγο αυτό, αρχικά έγινε μια σχετικά εκτενής περιγραφή της Νομοθεσίας που διέπει όλες τις μορφές εταιριών, με έμφαση σε αυτές που συναντώνται περισσότερο στην πράξη και έχουν εμπορικό και ιδιοτελή σκοπό. Η εργασία αφού παρουσίασε όλες τις παραμέτρους που ισχύουν τώρα, κατέληξε ότι το νομικό πλαίσιο του εμπορικού δικαίου έχει αλλάξει σημαντικά περιεχόμενο ακολουθώντας τις νέες απαιτήσεις του σύγχρονου επιχειρείν, ώστε να γίνει πιο λειτουργική και αποτελεσματική η οργάνωση μιας εταιρίας, επιτρέποντας συνάμα σε κάποιες περιπτώσεις να μειώσει και το λειτουργικό της κόστος.

Στη συνέχεια, έγινε παρουσίαση της τεχνικής διαδικασίας έναρξης επιχειρήσεων κυρίως από τη σκοπιά του Ελληνικού Δημοσίου. Παρουσιάστηκαν οι φορείς που εμπλέκονται σε αυτή, ο



ρόλος, η σημασία και η συμμετοχή του καθενός στην εν λόγω διεργασία σύστασης με σκοπό να τονιστεί η αναβάθμιση των συστημάτων ώστε όλα να γίνονται ηλεκτρονικά, σε οποιοδήποτε χρόνο και χωρίς να υπάρχει καθυστέρηση σε έγγραφα ή απαιτούμενο κεφάλαιο.

Η εργασία έκλεισε με τη λογιστική απεικόνιση της ίδρυσης των εταιριών προκειμένου να παρουσιάσει ένα ολοκληρωμένο πλαίσιο λειτουργίας και ανάπτυξης, κυρίως υπερθεματίζοντας για τις νέες διατάξεις στο λογιστικό κλάδο που επίσης έχουν απλοποιήσει τις διεργασίες ίδρυσης μιας εταιρίας, παραμένοντας μόνο στην ουσία και παραμερίζοντας κατά βάση τον τύπο.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Γκίκας Δ, Παπαδάκη Α, (2012), *Χρηματοοικονομική Λογιστική IFRS*, εκδ Μπένου, Αθήνα
- Καούνης Δ, (2008), *Λογιστική Εταιριών: διοικητική, διαχειριστική και χρηματοοικονομική λογιστική των εταιρικών επιχειρήσεων*, ίδια έκδοση, Αθήνα
- Καρδακάρης Κ, (1997), *Λογιστική εμπορικών εταιρικών*, εκδ. Interbooks, Αθήνα
- Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2017), *Σύγχρονη Λογιστική*, εκδ Σταμούλης, Αθήνα
- Πουλάκου- Ευθυμιάτου Α, (1996), *Στοιχεία εμπορικού δικαίου*, εκδ Αντ. Σάκκουλα, Γ' έκδοση, Αθήνα-Κομοτηνή
- Πρωτοψάλτης Ν, (2007), *Πρακτικός οδηγός εμπορικού δικαίου, δικαίου αξιογράφων, δικαίου εταιριών, πτωχευτικού δικαίου*, εκδ Αθ. Σταμούλης, Αθήνα
- Σαρσέντης Β, Παπαναστασάτου Α, (2008), *Λογιστική εταιριών με εκτενείς αναφορές στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και προσαρμοσμένη στο Νόμο 3604/2007*, εκδ Αθ. Σταμούλης, Ε' Έκδοση, Αθήνα
- Φλώρος Χ, (1993), *Σύγχρονη διοικητική των επιχειρήσεων*, εκδ Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα
- Χέβας Δ, (2010), *Προχωρημένη χρηματοοικονομική λογιστική*, εκδ Γ. Μπένου, Αθήνα

## Αρθρογραφία

Άρθρο, (2018), *Υπηρεσίες μιας στάσης για τη σύσταση εταιριών: Όλη η απόφαση για την εφαρμογή*, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/41134/yphresies-mias-stashs-gia-th-systash-etairiwn-olh-h-apofash-gia-thn-efarmogh>

Άρθρο, (2019), *Ασφάλιση μελών - διαχειριστών ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ και ΙΚΕ - Απεικόνιση και υποβολή ΑΠΔ - Πακέτα Κάλυψης*, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/44445/upd-asfalish-melwn-diaxeiristwn-oe-ee-epe-kai-ike-apeikonish-kai-ybobolh-apd-paketa-kalypshs>

Δαλιάνης Γ, (2019), *Χαρακτηριστικά και πλεονεκτήματα των ΙΚΕ*, άρθρο στην εφημερίδα Ναυτεμπορική διαθέσιμο στο <https://m.naftemporiki.gr/story/1458749/xarakteristikakai-pleonektimata-ton-ike>

Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων Ελλάδος, *Σύντομο ιστορικό του Επιμελητηριακού θεσμού στην Ελλάδα*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.uhc.gr/>

## Πρωτογενείς πηγές

Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ν.4072/2012 Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις

Ν. 3190/1955 Περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης.

Ν. 4541/2018 Τροποποίηση του ν. 3190/1955 περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης και άλλες διατάξεις

Ν. 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιριών

Ν. 4548/2018 Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιριών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών)

- N. 4336 Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης.
- N. 4072/2012 Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις
- N. 4093/2012 Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016.
- ΠΔ 186/1992 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
- ΠΔ 1123/1980 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- N.4497/2017 Άσκηση υπαίθριων εμπορικών δραστηριοτήτων, εκσυγχρονισμός της επιμελητριακής νομοθεσίας και άλλες διατάξεις
- N. 4387/2016 Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας - Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού-συνταξιοδοτικού συστήματος - Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις, κωδικοποιημένος με τον 4820/2021
- ΚΥΑ 63577/13.6.2018 Καθορισμός διαδικασιών, Προϋποθέσεων, Τεχνικών Λεπτομερειών και λοιπών θεμάτων σχετικά με τη λειτουργία των υπηρεσιών μιας στάσης για τη σύσταση εταιριών

## **Πνευματικά δικαιώματα**

Copyright©Πανεπιστήμιο Πατρών. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

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

ΠΟΛΟΝΥΦΗΣ ΜΙΧΑΛΗΣ, [2021]