

Η ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΑΠΟ ΑΠΟΥΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΙΝΗΤΡΩΝ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΜΕΛΙΔΩΝΗ ΜΑΡΙΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΚΟΥΜΑΝΙΩΤΗ ΓΕΩΡΓΙΑ

ΚΩΛΕΤΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΤΣΙΡΚΑ ΛΑΜΠΡΙΝΗ

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΑΤΡΑ 2002





ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

•	Ευρετήριο Περιεχομένων	1
•	Συντομογραφίες	5
•	Εισαγωγή	7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

•	Εισαγωγή	9
1.1.	Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	9
1.2.	Προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος	10
1.3.	Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος	11
1.3.1.	Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	11
1.3.1.1.	Κλάδος εμπορίας	11
1.3.1.2.	Κλάδος παροχής υπηρεσίας	11
1.3.2.	Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους εισοδήματος	12
1.3.2.1.	Κλάδος εμπορίας – παραγωγής	12
1.3.2.2.	Κλάδος παροχής υπηρεσίας	12
1.4.	Χρονική περίοδος προκύψεως του εισοδήματος	12
1.4.1.	Διάρκεια διαχειριστικής περιόδου	13
1.4.2.	Ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού	13
1.5.	Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	13
1.6.	Ερμηνεία των διατάξεων άρθρου 31	15
1.6.1.	Εξεύρεση καθαρού εισοδήματος	15
1.7.	Γενικά περί παγίων και αποσβέσεων – εννοιολογικοί προσδιορισμοί	16
1.8.	Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων επιχειρήσεων	18
1.9.	Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος	19
1.10.	Υπολογισμός του φόρου	25
1.10.1.	Κύριος φόρος	25
1.10.2.	Αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής για τις Ε.Π.Ε	27
1.10.3.	Συμπληρωματικός φόρος	29
1.10.4.	Οφειλόμενος φόρος Ν.Π	30
1.11.	Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών Α.Ε. και Ε.Π.Ε.	31
1.11.1.	Διανομή ή κεφαλαιοποίηση φορολογημένων αποθεματικών	31
1.11.2.	Αποθεματικά φορολογημένα με βάση ειδικές διατάξεις	32
1.12.	Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών	33

1.12.1.	Αφορολόγητα αποθεματικά από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	34
1.12.2.	Αποθεματικά από πώληση χρεογράφων	34
1.12.3.	Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων	34
1.12.3.1.	Διανομή αφορολογητών εκπτώσεων και ειδικών αφορολογητών αποθεματικών επενδύσεων	35
1.12.3.2.	Κεφαλαιοποίηση αφορολογητών εκπτώσεων αναπτυξιακών Νόμων	35
1.12.3.3.	Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολογητών αποθεματικών Επενδύσεων	36
1.12.3.4.	Παράδειγμα φορολογίας εισοδήματος Α.Ε.	37
1.13.	Συμπέρασμα	41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

2.1.	Διανομή καθαρών κερδών	43
2.2.	Τακτικό αποθεματικό	43
2.3.	Μέρισμα	44
2.4.	Προμέρισμα	44
2.5.	Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ	45
2.6.	Αφορολόγητα αποθεματικά και λογιστική παρακολούθηση αυτών	45
2.6.1.	Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολογητών εκπτώσεων του Ν. 1262/82	45
2.6.2.	Φορολόγηση των αφορολογητών εκπτώσεων του Ν. 1262/82	46
2.6.3.	Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολογητών εκπτώσεων του Ν. 1892/90	46
2.6.4.	Προϋποθέσεις πραγματοποίησης ειδικού αφορολογητού αποθεματικού του άρθρου 7 του Ν. 2386/96	47
2.6.5.	Φορολόγηση των αφορολογητών εκπτώσεων του Ν. 1892/90	48
2.6.6.	Προϋποθέσεις φορολόγησης των αφορολογητών αποθεματικών του Ν. 2601/98	48
2.6.7.	Φορολόγηση των αφορολογητών αποθεματικών του Ν. 2601/98	50
2.7.	Λογιστική εμφάνιση των αποθεματικών	51
2.7.1.	Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος	51
2.7.2.	Καθαρά κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο και λογιστική εμφάνιση του παρακρατηθέντος φόρου	51
2.7.3.	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	52

2.8.	Φορολόγηση καθαρών κερδών Ανώνυμης Εταιρείας	53
2.8.1.	Ζημιές Α.Ε. μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω αφορολογήτων εσόδων	54
2.8.2.	Ζημιές Α.Ε. μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω εισοδημάτων, απαλλασσόμενων της φορολογίας ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο	54
2.8.3.	Παράδειγμα (Διανομή καθαρών κερδών Α.Β.Ε.Ε)	54
2.9.	Υπολογισμός φόρου εισοδήματος αδιανέμητων κερδών Α.Ε.	58
2.10.	Διανομή – Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών	59
2.10.1.	Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών	59
2.10.2.	Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84	61
2.10.3.	Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90	62
2.10.4.	Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90	63
2.10.5.	Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών	63
2.10.6.	Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67	63
2.10.7.	Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο	64
2.10.8.	Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών	65
2.10.9.	Εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων και φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών	67
2.10.10.	Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών	69
2.10.11.	Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών	70
2.11.	Συμπέρασμα	71

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 2601/98 (Φ.Ε.Κ. 31/15.4.1998 ΤΕΥΧΟΣ Α), ΤΟΥ Ν. 1892/90 ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 ΤΟΥ Ν.1828/89(2)

•	Εισαγωγή	73
3.1.	Διάκριση επενδυτικών φορέων	74
3.1.1.	Παλαιοί φορείς	75
3.1.2.	Παλαιοί και νέοι φορείς	75
3.2.	Υπαγόμενες επιχειρηματικές δραστηριότητες – ενισχυόμενες Δαπάνες	76
3.3.	Παρεχόμενες φορολογικές απαλλαγές βάσει του Ν. 2601/98	76

3.3.1.	Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή της φορολογικής απαλλαγής του Ν. 2601/987	76
3.3.2.	Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98	78
3.3.3.	Αφορολόγητα αποθεματικά προηγούμενων αναπτυξιακών νόμων	80
3.3.3.1.	Παρεχόμενες φορολογικές απαλλαγές του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 βάσει του Ν. 2601/98	80
3.3.4.	Ερμηνεία εγκ. του αρθ. 10 παρ. 3 του Κ.Β.Σ.	82
3.3.4.1.	Αναλυτικά οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας	82
3.3.4.2.	Αποφ. Υπ. Οικον. 1061410/1992	83
3.3.4.3.	Εγκύκλιος υπ. Οικ. 1040321/Πολ. 1093/5.5.92	84
3.4.	Τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του Ν. 2601/98	87

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.

4.1.	Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	93
4.1.1.	Χρόνος υποβολής φορολογικής δήλωσης Αν. Εταιρειών	93

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

•	Εισαγωγή	97
5.1.	Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών	97
5.1.1.	Συναφείς διατάξεις άρθρου 10Α Π.Δ. 186/1992 (Φ.Ε.Κ.43 Α) άρθρο 3	99
5.1.2.	Πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, άρθρο 11	99
5.1.3.	Τόπος παράδοσης αγαθών, άρθρο 11	99
5.2.	Συντελεστές υπολογισμού του φόρου άρθρο 17	101
5.2.1.	Συναφείς διατάξεις άρθρου 17 Ν. 1731/1987 (Φ.Ε.Κ. 161 Α) άρθρο 29	103
5.3.	Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος άρθρο 22Α	103
5.3.1.	Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών άρθρο 22Β	104
5.4.	Συμπέρασμα	105

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Π.χ	Παραδείγματος Χάριν
ν.δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδος της Κυβερνήσεως
Ν.Π.	Νομικό Πρόσωπο
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Χ.Α.Α.	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Κ.Φ.Σ.	Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
Μ.Σ.Κ.Κ.	Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους
ΠΟΛ.	Πολυγραφημένη
Α.Υ.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Γ.Λ.Σ.	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Υπ. Οικον.	Υπουργείο Οικονομικών
Παρ.	Παράγραφος
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
κ.ά.	και άλλους/ α
κ.λ.π.	και λοιπά
ν ή Ν	Νόμος
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Κωδ.	κωδικός
Αρθ.	άρθρο
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Α.Ν.	Αναγκαστικός νόμος
Α.Κ.	Αστικός Κώδικας
Αρ. Απόφ.	Αριθμός Απόφασης
Φ.Π.	Φυσικό Πρόσωπο
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Δ/γή	Διαταγή
Κ.Ν.	Κωδικοποιημένος Νόμος.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογία αποτελεί βασικό στοιχείο της κυριαρχίας των χωρών, εφόσον οι κυβερνήσεις θα ήταν ανίκανες να εφαρμόσουν τις πολιτικές τους χωρίς τους κατάλληλους χρηματικούς πόρους. Αποτελεί επίσης μέσο ρύθμισης της οικονομίας πρόσφορο να επηρεάσει την κατανάλωση, προωθεί την αποταμίευση και κατευθύνει τις μεθόδους οργάνωσης των επιχειρήσεων. Η φορολογική πολιτική έχει συνεπώς σημαντικό ρόλο για το κράτος και ο τρόπος άσκησης της σ' ένα απ' αυτά έχει αντίκτυπο όχι μόνο στην ίδια τη χώρα αλλά επίσης και στις γειτονικές.

Κάθε κράτος πέρα από την φορολογία των επιχειρήσεων προσπαθεί να ενισχύσει τις επενδύσεις αυτών δίνοντας κίνητρα , νομοθετώντας αναπτυξιακούς νόμους όπως τον Ν. 2911/2001 και παρέχοντας φορολογικές ελαφρύνσεις κατά τις εξαγωγές των προϊόντων σε άλλες χώρες.

Με την πραγματοποίηση της εσωτερικής αγοράς και με την δυνατότητα που είχαν πλέον οι καταναλωτές να αγοράζουν εμπορεύματα στο κράτος μέλος της αρεσκείας τους και να τα εισαγάγουν στη χώρα τους χωρίς έλεγχο στα σύνορα, οι διαφορές μεταξύ συντελεστών φορολογίας στα προϊόντα είχαν ως αποτέλεσμα την εκτροπή του εμπορίου σε ορισμένες περιπτώσεις. Η στρέβλωση αυτή του ανταγωνισμού κατά την παραγωγή και τη διανομή έχει επίσης και κοινωνικό αντίκτυπο.

Η ανάγκη συνεργασίας δεν ήταν τόσο εμφανής στην περίπτωση της άμεσης φορολογίας. Ωστόσο, ορισμένα άτομα έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν να κατοικήσουν και να εργαστούν σε άλλο κράτος για να πληρώνουν λιγότερους φόρους, ενώ οι εταιρείες μπορούν να μειώσουν τους φόρους τους με αποτέλεσμα να σημειωθεί ανταγωνισμός μεταξύ κρατών για την είσπραξη των φόρων μέσω φορολογικών ελαφρύνσεων.

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισαγωγή

Φόρος εισοδήματος, με τη μορφή φόρου επιτηδεύματος, επιβλήθηκε το 1830. Αξίζει να διαβαστεί το προοίμιο αυτού του νομοθετήματος (Ψήφισμα της 4 Φεβρουαρίου 1830) για να σημειωθούν οι, διαχρονικά, κοινοί στόχοι του φορολογικού νομοθέτη. Επίσης, οι επιγενόμενες συνεχείς τροποποιήσεις του, πριν ακόμη αρχίσει η εφαρμογή του, κοινό, επίσης, διαχρονικό φαινόμενο της ελληνικής δημοσιονομικής πραγματικότητας.

Με το νόμο ΧΚ'(620) επιβλήθηκε φόρος στο καθαρό εισόδημα των ανώνυμων εταιριών. Ο φόρος αυτός θεωρείται ως ο πρώτος φόρος εισοδήματος που επιβλήθηκε στην Ελλάδα. Επιβαλλόταν στο μέρισμα που διένειμαν στους μετόχους οι υπόψη εταιρίες.

Το έτος 1909 καθιερώθηκε γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των ανώνυμων εταιριών. Λόγω όμως των αντιδράσεων που προκάλεσε, με αφορμή το ανακριτικό σύστημα φορολογικού ελέγχου που εισήγαγε, αρχικά είχε ανασταλεί η εφαρμογή του και στη συνέχεια καταργήθηκε με το νόμο ΓΩΛ' (3830). Ο νόμος αυτός εισήγαγε και πάλι στη φορολογική νομοθεσία τις ενδείξεις (τεκμήριο ενοικίου κατοικίας) για τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Το έτος 1917 ψηφίστηκε ο νόμος 1043, με τον οποίο επιβαλλόταν φόρος στα έκτακτα κέρδη που είχαν προκύψει κατά την περίοδο των πολέμων. Για την επιβολή αυτού του φόρου διευρύνθηκαν τα δικαιώματα ανακριτικού ελέγχου της φορολογικής αρχής, με σκοπό τη διακρίβωση του πραγματικού εισοδήματος των υπόχρεων. Ο φόρος αυτός, εκτός από τον ταμειυτικό σκοπό του, απέβλεπε στην προπαρασκευή του εδάφους για την επιβολή φόρου στο πραγματικό, αντί στο τεκμαρτό, εισόδημα.

1.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

(Άρθρα 28 - 34 του Ν.2238/94)

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει κάθε χρόνο από την άσκηση, ατομικά ή εταιρικά, μιας ή περισσότερων εμπορικών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών επιχειρήσεων ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος, το οποίο, όμως, δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των ελευθέρων επαγγελμάτων.

Επίσης, θεωρείται σαν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις που τα κέρδη τους υπολογίζονται με τον ειδικό τρόπο.

β. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης

οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης οι οποίες βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως Δήμου ή Κοινότητας, οι οποίες χωρίστηκαν και ρυμοτομήθηκαν.

γ. Τα ποσά που καταβάλλονται με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής, στα μέλη τους, από τους αστικούς ή αγροτικούς συνεταιρισμούς που προβλέπονται από το νόμο.

δ. Το κέρδος του δικαιούχου από μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη του με την οποία όμως αυτός απέβλεψε σε κέρδος.

ε. Το κέρδος του δικαιούχου, από μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη πώλησης εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, και έχουν ιδιαίτερα μεγάλη αξία εφόσον η πώληση γίνεται μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση των εκτάσεων.

στ. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του μέλους κοινωνίας κληρονομικού δικαίου, στην οποία υπάρχει και ανήλικος, καθώς και του εταίρου διαχειριστή, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, στην οποία μετέχει.

ζ. Ο μισθός που καταβάλλεται στα μέλη Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε., για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον, κατά το χρόνο παροχής των υπηρεσιών τους τα μέλη αυτά είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε, εκτός του ΙΚΑ, ασφαλιστικό φορέα.

η. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης, εφόσον ενεργούνται από αυτή παράλληλα με την κύρια δραστηριότητα της.

θ. Η αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, καθώς και αυτή που δεν πραγματοποιήθηκε αλλά έχει περιληφθεί στην απογραφή.

ι. Οι τόκοι από συναλλαγματικές και γραμμάτια από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και οι τόκοι από πωλήσεις, με πίστωση, εμπορευμάτων, μεταξύ εμπόρων, και οι τόκοι υπερημερίας που προκύπτουν ή γενικώς οι τόκοι που επιδικάζονται για αυτήν την περίπτωση.

1.2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές της.

2. Το καθαρό εισόδημα (κέρδος) των εμπορικών επιχειρήσεων υπολογίζεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ που τηρούν αυτές ως εξής:

α. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, καθαρό κέρδος βρίσκεται, σύμφωνα με τα διδάγματα της λογιστικής επιστήμης, με βάση τα αριθμητικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης.

β. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ εφόσον όμως αυτές παρέχουν αποκλειστικά

υπηρεσίες και κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων, το καθαρό κέρδος βρίσκεται αν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής αφαιρεθούν τα έξοδα της, τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία της.

γ. Προκειμένου για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και εφόσον η ανεπάρκεια των βιβλίων σ' αυτή την περίπτωση δεν επιτρέπει τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρό κέρδος βρίσκεται εξωλογιστικά, με την εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (άρθρο 32 ν. 2238/1994).

Σ' αυτή την περίπτωση στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δε συμπεριλαμβάνονται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση του τόκους από συναλλαγματικές και γραμμάτια από εμπορικές συναλλαγές, ως και οι τόκοι από την πώληση εμπορευμάτων με πίστωση (βλ. Άρθρο 25 παρ. 4 ν.2238/1994).

β) Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης (βλ. Άρθρο 28 παρ. 3 περιπτ. ζ' και 32 παρ.1β').

γ) Τα ποσά που εισπράχθηκαν από απαιτήσεις της επιχείρησης που είχαν θεωρηθεί επισφαλείς και είχαν γίνει δεκτά από τον Οικονομικό Έφορο κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης σε προηγούμενα χρόνια.

δ) Τα ποσά που εισπράχθηκαν από την επιχείρηση γιατί θεωρήθηκε ότι είχαν καταβληθεί χωρίς να οφείλονται για φόρους, τέλη και εισφορές που τη βάρυναν και κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών προηγούμενων χρόνων είχαν γίνει δεκτά από τον Οικονομικό έφορο.

1.3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ν. 2238/94 τα καθαρά κέρδη των αμέσως παραπάνω επιχειρήσεων προσδιορίζονται με δύο τρόπους, ως ακολούθως.

1.3.1. Πρώτος τρόπος. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.

1.3.1.1. Κλάδος εμπορίας.

Για το λογιστικό τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών του κλάδου εμπορίας λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94.

1.3.1.2. Κλάδος παροχής Υπηρεσίας.

Για το λογιστικό τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών του κλάδου παροχής υπηρεσίας λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 (έσοδα μείον δαπάνες).

1.3.2. Δεύτερος τρόπος. Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του κλάδου εμπορίας - παραγωγής και λογιστικός προσδιορισμός του κλάδου παροχής Υπηρεσίας.

1.3.2.1. Κλάδος Εμπορίας - παραγωγής.

Διατηρείται σύμφωνα με τις διατάξεις τις παραγρ. 4 του άρθρου 33 του ν. 2238/94 ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών ο οποίος προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου, δηλαδή με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων του κλάδου εμπορίας.

1.3.2.2. Κλάδος παροχής Υπηρεσίας.

Τα καθαρά κέρδη του κλάδου αυτού προσδιορίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 (έσοδα μείον δαπάνες).

Τα μεγαλύτερα συνολικά καθ. κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των παραπάνω δύο τρόπων υπολογισμού αποτελούν τα φορολογούμενα κέρδη της επιχείρησης.

• Οι μεικτές επιχειρήσεις που έχουν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσίας πάνω από 58.694,06 €, όπως αναφερθήκαμε και παραπάνω και για τις μικτές επιχειρήσεις που έχουν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσίας μέχρι 58.694,06 €, και τηρούν προαιρετικά Βιβλία - στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υπάγονται στους παραπάνω τρόπους προσδιορισμού των καθαρών κερδών των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 33 του ν. 2238/94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το 70% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων τους.

1.4. ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΠΡΟΚΥΨΕΩΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 104 Ν. 2238/1994)

Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου 104 του Ν. 2238/1994 καθορίζεται η χρονική περίοδος προκύψεως του εισοδήματος, αναλόγως της κατηγορίας τηρήσεως βιβλίων που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. Ειδικότερα:

α. Στα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία από το νόμο (άρθρο 4 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992) υποχρεούνται να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., είτε λόγω νομικής μορφής (ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), είτε από τον κύκλο των εργασιών ή οικειοθελώς τηρούν αυτά, ως χρονική περίοδος προκύψεως του εισοδήματος λαμβάνεται το διαχειριστικό έτος ή εταιρική χρήση, η οποία συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος μόνον όταν ο ισολογισμός κλείνεται την 31 η Δεκεμβρίου κάθε

έτους.

β. Στα λοιπά νομικά πρόσωπα, ως χρονική περίοδος προκύψεως του εισοδήματος λαμβάνεται το ημερολογιακό έτος.

1.4.1. Διάρκεια διαχειριστικής περιόδου.

Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει κατά κανόνα δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα από 01/01 έως 31/12 ή 01/07 έως 30/06.

Η ετήσια διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου καθιερώνεται από τις ακόλουθες διατάξεις:

α. Από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με την οποία η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατ' εξαίρεση, η διαχειριστική περίοδος ενάρξεως μπορεί να περιλαμβάνει και μικρότερο ή μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου, όχι όμως και πλέον των είκοσι τεσσάρων μηνών. Ομοίως η διαχειριστική περίοδος δύναται να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου κατά τη λήξη ή διακοπή εργασιών της επιχείρησης.

1.4.2. Ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού.

Ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι η τελευταία ημέρα της διαχειριστικής χρήσης. Η εμπορική νομοθεσία δεν καθορίζει την ημερομηνία αυτή, αλλά αφήνει την εταιρία να καθορίσει με το καταστατικό της την ημερομηνία αυτή, ανάλογα με τις ανάγκες της.

Αντίθετα, ο Ν. 2238/1994 (Άρθρο 29 παρ. 2) και ο Κώδικας βιβλίων και Στοιχείων (Άρθρο 26 παρ.2 του Π.Δ. 186/1992) προσδιορίζουν την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού. Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι η διαχειριστική περίοδος του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας λήγει στις 31 Δεκεμβρίου ή στις 30 Ιουνίου κάθε έτους. Στην περίπτωση αυτή, επιλέγει ο επιτηδευματίας τη χρονολογία της λήξεως της διαχειριστικής του περιόδου.

Το δικαίωμα αυτό το ασκεί μόνο μια φορά και κατά τη διαχειριστική περίοδο ενάρξεως των εργασιών του, θεωρούμενης ως διαχειριστικής περιόδου ενάρξεως και εκείνης που άρχισε για πρώτη φορά να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

1.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΘΡΟ 31

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον αυτές παρέχουν α-

ποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται και: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητα τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

η) Της ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν

εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση : αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό αυτό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης..

1.6. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 31.

1.6.1. Εξεύρεση καθαρού εισοδήματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 (ή άρθρου 35 ν.δ. 3323/55) το καθαρό εισόδημα, των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του π.δ. 186/92 (ΚΒΣ), καθώς και των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας (εσόδων - εξόδων) του ίδιου κώδικα, που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιολογών αποθεμάτων, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, βρίσκεται λογιστικά αφού από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 (για τις εμπορικές επιχειρήσεις) αφαιρέσουμε τα έξοδα (δαπάνες) που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία και τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

Το ίδιο άρθρο (31) κατονομάζει ρητά τα έξοδα, που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Κατά τη στενή ερμηνεία του νόμου τα έξοδα, που εκπίπτουν αναφέρονται περιοριστικά και κατά συνέπεια έξοδα, που δεν αναγράφονται στο άρθρο 31 δεν εκπίπτουν.

Σωστά η απαρίθμηση των δαπανών της ως άνω περίπτωσης είναι ενδεικτική δεδομένου ότι ο αριθμός αυτών είναι μεγάλος και είναι αδύνατη η καταγραφή τους.

Για να εκπεσθεί μια οποιαδήποτε δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι παραγωγική να συμβάλλει στην ανάπτυξη των εργασιών μιας επιχείρησης και στην πραγματοποίηση κέρδους.

«Σε ιδιαίτερο χώρο του Βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

- η αξία αγοράς πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα».

1. Ως γνωστόν, πριν από τις μεταβολές που επήλθαν στη φορολογία εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, η ανωτέρω υποχρέωση αφορούσε μόνο τους παρέχοντες υπηρεσίες οι οποίοι εξήγαγαν λογιστικό αποτέλεσμα από τα βιβλία Β' κατηγορίας.

Μετά, όμως, από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999, με τις οποίες καθιερώνεται για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, ο οποίος προβλέπει και προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με λογιστικό τρόπο (λογιστικό αποτέλεσμα), οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να καταχωρούν στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων διακεκριμένα (σε ιδιαίτερο χώρο) τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, προκειμένου να ληφθούν αυτές υπόψη στον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

2. Η προαναφερόμενη καταχώριση γίνεται με τον εξής τρόπο:

Συγκεντρωτική καταχώριση, στο σκέλος των εξόδων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση, εφόσον αυτή προκύπτει από αναλυτική καταχώριση (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), της αξίας αγοράς των παγίων στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου και των αποσβέσεων που αναλογούν σ' αυτά σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων.

Ενόψει των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων σε όγκο θεωρούμενων βιβλίων και για τη διευκόλυνση των επιτηδευματιών, παρέχεται η δυνατότητα η προαναφερόμενη αναλυτική καταχώριση των παγίων στοιχείων με τις αναλογούσες αποσβέσεις τους να γίνεται σε αθεώρητες καταστάσεις (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Για τη διαφύλαξη των ανωτέρω αθεώρητων καταστάσεων ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ.

1.7. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ - ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι απαραίτητα για την ανάπτυξη της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης. Στο κόστος των παγίων περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται η τιμή αγοράς και τα έξοδα μεταφοράς και εγκατάστασης τους. Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων υφίσταται βαθμιαία μείωση, συνέπεια χρονικής και λειτουργικής φθοράς καθώς και

οικονομικής απαξίωσης.

Συνεπώς **απόσβεση** είναι η βαθμιαία μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω λειτουργικής φθοράς, οικονομικής απαξίωσης ή απλής παρόδου του χρόνου. Είναι μία διαδικασία κατανομής του κόστους του παγίου περιουσιακού στοιχείου σε όλα τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος και αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου. Αποτελούν δαπάνη επομένως η διενέργεια τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών συνεπώς διενεργούνται και σε ζημιογόνες χρήσεις. Οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σε αυτή, με χρέωση του λογαριασμού 66 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο αντίθετων λογ/σμών 10.99. 11.99. 12.99. 13.99. 14.00. 16.99.

Μια άλλη κατηγορία αποσβέσεων είναι οι πρόσθετες αποσβέσεις που προβλέπονται μέσα από αναπτυξιακούς νόμους οι οποίες καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 85 "Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησεως του.

Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι έξοδα της χρήσης που πραγματοποιούνται και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

Αποσβεστέα αξία καλείται η τιμή κτήσης (τιμής αγοράς + έξοδα μεταφοράς και εγκατάστασης του παγίου) προσαυξημένη με το κόστος των προσθηκών και των

βελτιώσεων και μειωμένη με την υπολειμματική αξία εφ' όσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη δεν λαμβάνεται υπ' όψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα.

Συντελεστής απόσβεσης καλείται η ποσοστιαία ετήσια φθορά που αντιπροσωπεύει τα χρόνια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου. Οι συντελεστές απόσβεσης καθορίζονται από την κείμενη νομοθεσία.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30/12/1997 (άρθρο 31 Ν.2238/1994 παρ. 1 περ. στ' όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 29 του Ν.2556/1997) οι αποσβέσεις είναι υποχρεωτικές. Επομένως οι επιχειρήσεις που δεν θα διενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους ή θα διενεργήσουν αποσβέσεις για αυτά με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, χάνουν το δικαίωμα, της μεταφοράς του ποσού απόσβεσης που αναλογεί για τη χρήση αυτή στην επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Συνεπώς αν δεν διενεργηθούν αποσβέσεις ή διενεργηθούν με χαμηλότερο του προβλεπόμενου ποσοστού, χάνεται ισόποσο δικαίωμα διενέργειάς τους στο μέλλον.

Εδώ να τονιστεί ότι το παραπάνω δικαίωμα δεν το χάνουν οι επιχειρήσεις που δεν έκαναν αποσβέσεις ή διενήργησαν αποσβέσεις με μικρότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή για τις διαχειριστικές χρήσεις που έκλεισαν από 31/12/92 έως 30/12/98 το χρονικό διάστημα δηλαδή κατά το οποίο ίσχυε η προαιρετική απόσβεση (άρθρο 10 παρ. 11 του Ν.2065/92).

Επίσης σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις στα πάγια στοιχεία της από 31/12/98 και μετά με συντελεστή ανώτερο του προβλεπόμενου, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της και υποχρεούται η επιχείρηση με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσει τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά.

1.8. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων η οποία θα γίνει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2000 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του Ν.2065/1992

Σύμφωνα με την ΑΥΟ/ΠΟΛ 1287/5-12-2000

Όπως είναι γνωστό, οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ κατηγορίας του ΚΒΣ υποχρεούνται από τις διατάξεις της παρ. 1 του

άρθρου 21 του Ν.2065/1992 να αναπροσαρμόζουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα άρθρα 20 έως 27 του ίδιου νόμου, την αξία των ακινήτων τους (γηπέδων - κτιρίων) κάθε τέσσερα (4) χρόνια, αρχής γενομένης από το έτος 1992.

1.9. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Άρθρο 106 ν. 2238/1994)

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων στις περιπτώσεις που αυτά έχουν και άλλα εισοδήματα, όπως έσοδα από μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, κέρδη από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, κοινοπραξίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, έσοδα αφορολόγητα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κέρδη προσδιορισθέντα κατ' ειδικό τρόπο (τεχνικών επιχειρήσεων) κ.τ.λ.

Στις συγκεκριμένες αυτές περιπτώσεις ο συντελεστής φορολογίας 35% ή 40%, κατά περίπτωση, δεν επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάση το άρθρο 105 του ν. 2238/1994 (καθαρά κέρδη ισολογισμού μετά τη λογιστική αναμόρφωση αυτών), αλλά στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν στη συνέχεια με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 106 αυτού του νόμου.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του πιο πάνω άρθρου (106) προβλέπονται τα ακόλουθα:

α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται ότι, αν μεταξύ των εισοδημάτων των ανώνυμων εταιριών, των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και των συνεταιρισμών συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις του νόμου 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ομόρρυθμη εταιρία, ετερόρρυθμη εταιρία, κοινοπραξία κ.λπ.), τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται η διπλή φορολογία των πιο πάνω κερδών (από συμμετοχή), αφού αυτά έχουν ήδη υπαχθεί σε φορολογία στο όνομα της εταιρίας από την οποία προέρχονται.

Σε περίπτωση που στα καθαρά κέρδη της ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και του συνεταιρισμού συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχές που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λπ.) με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας (τόκοι ομολόγων του Δημοσίου κ.τ.λ.) και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 (έσοδα αφορολόγητα) και 3 (κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο) του ίδιου άρθρου, λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από

τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

β. Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106 ορίζεται ότι, όταν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς των εταιριών περιορισμένης ευθύνης των συνεταιρισμών και των ανωνύμων εταιριών, πλην των τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα (π.χ. τόκοι από πράξεις REPOS) ή κέρδη φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι καταθέσεων) ή κέρδη προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. βάσει του άρθρου 34 του ν. 2238/1994) και παράλληλα λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, στα φορολογητέα κέρδη προστίθενται και το μέρος των πιο πάνω εσόδων ή κερδών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις αυτές, στα κέρδη του νομικού προσώπου που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 προστίθεται και το μέρος των αφορολόγητων εσόδων ή των κερδών που φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο ή των πέραν των τεκμαρτών προσδιορισθέντων με βάση το άρθρο 34 κερδών, το οποίο αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό και έτσι το άθροισμα που προκύπτει αποτελεί το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του νομικού προσώπου.

Τονίζεται ότι για τον προσδιορισμό των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη ως βάση υπολογισμού λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου, όπως αυτά προκύπτουν από τον ισολογισμό και στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες. Επομένως, με τις ανωτέρω διατάξεις θεωρείται ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών Α.Ε. και Ε.Π.Ε. τα διανεμόμενα με οποιοδήποτε τρόπο κέρδη, δηλαδή μερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ., αναλήψεις κερδών της Ε.Π.Ε. από τους εταίρους κ.λπ., προέρχονται κατ' αναλογία των φορολογουμένων με τις γενικές διατάξεις κερδών και των αφορολόγητων τοιούτων ή φορολογηθέντων ή προσδιορισθέντων κατά ειδικό τρόπο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ανώνυμη εμπορική εταιρία της οποίας οι μετοχές είναι ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κατά τη χρήση 1995 πραγματοποίησε:

Καθαρά κέρδη από δραστηριότητα της	€ 264.123,35
Αφορολόγητα έσοδα.....	€ 29.347,03
Σύνολο κερδών ισολογισμού.....	€ 293.470,38

Α' Περίπτωση

Αποφασίζεται να μη διανεμηθεί κανένα ποσό

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	€ 293.470,38
--------------------------------	--------------

Πλέον δαπάνες που αφορούν τα

Αφορολόγητα Έσοδα (29.347,03 x 5%)	€ 1.467,35
--	------------

Σύνολο.....	€	294.937,73
Μείον Αφορολόγητα Έσοδα.....	€	<u>29.347,03</u>
Φορολ. Κέρδη.....	€	<u>265.590,70</u>
Οφειλόμενος Φόρος 265.590,60 x 35%	€	92.956,71

Β' Περίπτωση

Λαμβάνεται απόφαση να διανεμηθούν μερίσματα και αμοιβές Δ.Σ. 11.738,81 €.	76.302,27
Στα προς φορολογίας κέρδη	265.590,60

Θα προστεθούν:

α. Μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα	
Στα 293.470,29 € Κ.Κ. Ισολ. Διανεμ. 88.041,09 €	
<u>Στα 29.347,03 € Αφ. Έσοδα</u>	<u>X ;</u>
X =	€ 8.804,11

β. Πλέον αναλογούν φόρος

<u>(8.804,11 x 35)</u>	<u>4.740,67</u>	<u>13.544,78</u>
65		
Φορολογητέα κέρδη	279.135,39	
Οφειλόμενος Φόρος 279.135,39 x 35% =.....	97.697,39	

γ. Με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 2 εδάφια δεύτερο και τρίτο του ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που τα αφορολόγητα έσοδα της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. είναι μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό, τα διανεμόμενα με οποιοδήποτε μορφή κέρδη φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου. Η ζημιά που προκύπτει μετά την φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους) κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης δεν μεταφέρεται στα επόμενα πέντε χρόνια για συμψηφισμό με τα κέρδη των ετών αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

α) Μερίσματα	17.608,22	
β) Αμοιβές μελών Δ.Σ.....	<u>5.869,41</u>	23.477,63€
- Πλέον φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα.....	<u>(23.477,62 x 35)</u>	<u>12.641,80€</u>
	65	
Φορολογητέα καθ. Κέρδη		36.119,43 €
Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (36.119,42 x 35%).....		12.641,80€

Επειδή τα αφορολόγητα έσοδα της εταιρίας ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού, ως φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν τα κέρδη που προτάθηκαν για διανομή, αφού προηγουμένως έγινε αναγωγή αυτών σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου.

Εξάλλου, η ζημία των 20.542,92 €, που προέκυψε με την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και η οποία (ζημία) οφείλεται στην ύπαρξη των αφορολόγητων εσόδων, δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη.

Η διαφορά των 22.574,64 € (58.694,06 – 36.119,42) αποτελούν αφορολόγητα έσοδα, μη διανεμηθέντα, τα οποία θα πρέπει να εμφανιστούν στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα», σύμφωνα με την αριθμ. 1044770/10159/ΠΟΛ. 1117/23-3-1993 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περαιτέρω, σε περίπτωση κατά την οποία το άθροισμα των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και εισοδημάτων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο είναι μεγαλύτερο των κερδών βάσει ισολογισμού και η ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των ΜΗ διανεμόμενων πιο πάνω επί μέρους εισοδημάτων, που πρέπει να εμφανιστούν στους λογαριασμούς 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο». θα γίνεται επιμερισμός των ΜΗ φορολογητέων αυτών κερδών ανάλογα με το ύψος των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων. Επομένως, αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ποσό των 88.041,09 € προήρχετο κατά 44.020,54 € από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου και κατά 44.020,54 € από τόκους καταθέσεων υπαχθέντες σε φορολογία με 15% βάσει του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, το ποσό των 22.574,64 € (58.694,06 – 36.119,42) θα εμφανισθεί κατά 11.287,32 € (22.574,64 x 50%) στο λογαριασμό 41.90 και κατά 11.287,32 € (22.574,64 x 50%) στο λογαριασμό 41.91.

δ. Με την 1044770/10159/ΠΟΛ. 11 17/1993 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 257/τ. Β'/12-4-1993, καθορίζεται ο τρόπος της λογιστικής εμφάνισης των αποθεματικών που σχηματίζονται από αφορολόγητα έσοδα ή φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατ' ειδικό τρόπο έσοδα. Ειδικότερα, οι ανώνυμες εταιρίες και οι ΕΠΕ υποχρεούνται να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανεμητων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας με βάση τις διατάξεις νόμων ή από έσοδα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατ' ειδικό τρόπο ως εξής:

(αα) Τα αδιανεμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή τα προερχόμενα από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, τόκους ομολογιακών δανείων της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων κ.τ.λ., θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα

της φορολογίας έσοδα» με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου.

(ββ) Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, δηλαδή τα προερχόμενα από τόκους καταθέσεων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, από ωφέλεια του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 2238/1994 κ.τ.λ., θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο», με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου και συντελεστή παρακρατηθέντος φόρου.

Σε περίπτωση κατά την οποία τα έσοδα που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α' και β' είναι μεγαλύτερα των κερδών του ισολογισμού, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα κέρδη του ισολογισμού του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων, ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων), των τυχόν διανεμόμενων ποσών κ.τ.λ.

(γγ) Τα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 τεκμαρτά κέρδη, κατά το μέρος που δεν φορολογήθηκαν, θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων». Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των προηγούμενων περιπτώσεων θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο ή των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών κερδών, κατά περίπτωση, που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμεται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό.

(δδ) Το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994 αφορολόγητο αποθεματικό (υπεραξία από πώληση χρεογράφων), οι σχηματιζόμενες βάσει αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, ν. 1262/1982 κ.λπ.) αφορολόγητες εκπτώσεις, το σχηματιζόμενο σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 1828/1989 ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων κ.λπ. θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων», με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά νόμο.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 41.90, 41.91, 41.92 των παραπάνω περιπτώσεων θα καταχωρούνται στα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 4.1.103 και 4.1.302 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (π.δ. 1123/1980) υποδείγματα Ισολογισμού και Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων ως ακολούθως:

- Στην κατηγορία «Αποθεματικά Κεφάλαια» του Παθητικού του Ισολογισμού, το κονδύλι 5 διαμορφώνεται ως εξής:

41.08 + 5. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων 41.90 έως 92.

- Στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, μετά την κατηγορία 6 προστίθενται οι εξής νέες κατηγορίες:

41.90 6α. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

41.91 6β. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο.

41.92 6γ. Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

2. Με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι σε περίπτωση διαλύσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του ίδιου νομοθετήματος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Το ανωτέρω ποσό, που εισπράττουν οι μέτοχοι κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας, υπόκειται σε φορολογία και με τις προϊσχύσασες διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955 ως μέρος. Μετά την κατάργηση όμως, της φορολογίας των διανεμομένων κερδών και την καθιέρωση της φορολογίας των νομικών προσώπων των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής ώστε αυτά να φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση διάλυσης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Επομένως, όταν αυτή διαλύεται, το ποσό που λαμβάνουν οι εταίροι πέραν από το εταιρικό κεφάλαιο που κατέβαλαν, και στο οποίο δεν έχει επιστραφεί σε αυτούς, καθώς και των κερδών που έχουν φορολογηθεί με βάση το ν.δ. 3843/1958, θεωρείται κέρδος φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου της ΕΠΕ.

Τα φορολογητέα εισοδήματα της παραγράφου αυτής προκύπτουν κατά την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Αυτά θα δηλώνονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται με βάση τις διατάξεις της περίπτ. γ, της παραγρ. 1 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιοδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία δικών της μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται ενδεχομένως στους μετόχους πέραν του αντιτίμου που κατέβαλαν πράγματι αυτοί και δεν έχει ήδη επιστραφεί σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (35%) του νομικού προσώπου, από τα συνολικά κέρδη.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία με την προϋπόθεση ότι η ανώνυμη εταιρεία δεν έχει εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας (π.χ. τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου) ή προσδιοριζόμενα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. τεχνικές εταιρείες) ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με

εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων) μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου.

Η απαλλαγή αυτή χορηγείται γιατί, το ανωτέρω ποσό, που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέρα του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, έχει ήδη υπαχθεί σε φορολογία με 35%, αφού όπως προαναφέρθηκε, καταβάλλεται από το υπόλοιπο των κερδών της ανώνυμης εταιρείας που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση το άρθρο 10, φόρου από τα συνολικά κέρδη.

Αν όμως, μέσα στη χρήση που γίνεται η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου υπάρχουν και εισοδήματα απαλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο, προβλέπεται ότι θα έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας θα προστίθεται και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

1.10. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Άρθρο 109 Ν. 2238/1994)

Όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση του με το ν. 2065/92

1.10.1. Κύριος Φόρος.

Μετά την επελθούσα μεταβολή με το Ν. 2065/1992 τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. φορολογούνται με συντελεστή φορολογίας 35%.

Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων, πριν από την οποιαδήποτε διανομή κερδών, με εξαίρεση τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, που ο συντελεστής 35% εφαρμόζεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

Με τον ανωτέρω συντελεστή 35% φορολογούνται τα κέρδη των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 30.6.1992 και μετά.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 2214/1994, αυξήθηκε ο συντελεστής φορολογίας από 35% σε 40% για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες που έχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν σε απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Σε περίπτωση που η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία έχει ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, με τον αυξημένο συντελεστή 40% φορολογούνται τα καθαρά κέρδη που αναλογούν στον αριθμό των υπάρχουσών ανωνύμων μετοχών, όπως αυτός προκύπτει από τα τηρούμενα από την Α.Ε. βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για την εξεύρεση των καθαρών κερδών που αναλογούν στις ανώνυμες μετοχές επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών

που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ο αυξημένος φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται στα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 30 Ιουνίου 1994 και μετά.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του 2459/1997 αυξήθηκε ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των Τραπεζών και των συνεταιριστικών Τραπεζών από 35% σε 40% και έχει εφαρμογή για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν την 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά.

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του Ν. 2579/1998 αυξήθηκε ο συντελεστής φορολογίας των κερδών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών των οποίων οι μετοχές είναι ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών από 35% σε 40%.

Η αύξηση αυτή του συντελεστή ισχύει για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν οι Ανώνυμες Εταιρείες από 31 Δεκεμβρίου 1997 και μετά.

Μετά την τροποποίηση αυτή ο συντελεστής 35%, εξακολουθεί να ισχύει μόνο για τα κέρδη, των ημεδαπών Α.Ε των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ανεξάρτητα από το είδος τους (ονομαστικές ή ανώνυμες).

Τονίζεται επίσης ότι, ο συντελεστής φορολογίας 40% εξακολουθεί να ισχύει για τα κέρδη όλων γενικώς των ημεδαπών τραπεζικών ανωνύμων εταιριών, των πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986, καθώς και των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 2836/2000 προβλέπεται ότι ειδικά για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών, που η έδρα τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης με μετοχές εισηγμένες, κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος, σε οποιοδήποτε χρηματιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε ποσοστό 35%, με εξαίρεση τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών τραπεζικών επιχειρήσεων για τα οποία ισχύει ο συντελεστής 40%.

Ο μειωμένος αυτός συντελεστής έχει εφαρμογή για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 30.9.2000 και μετά.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2873/2000 μειώνεται ο συντελεστής φορολογίας των ημεδαπών Ανωνύμων Εταιριών, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών όλων ανεξαιρέτως των τραπεζών που λειτουργούν στην Ελλάδα, καθώς και των εγκατεστημένων στη χώρα μας υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων τα κέρδη φορολογούνται με συντελεστή 40%.

Η μείωση γίνεται από 40% που ισχύει σήμερα σε 37,50% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001) και περαιτέρω σε 35% για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν στο οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) και επόμενα.

1.10.2. Αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής για τις Ε.Π.Ε.

Με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι ειδικά για την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής φορολογίας 35% εφαρμόζεται στο υπόλοιπο των κερδών της που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής, η οποία θεωρείται ότι λαμβάνεται από τους διαχειριστές εταίρους αυτής για τις υπηρεσίες διαχειρίσεως που προσφέρουν στην εταιρεία.

Για τον προσδιορισμό των κερδών που φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της ΕΠΕ, η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής διαχειριστές εταίρους δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

Για την επιχειρηματική αυτή αμοιβή προβλέπονται τα εξής:

α. Θεωρείται ότι λαμβάνεται μόνο από φυσικά πρόσωπα που είναι ταυτόχρονα και εταίροι και διαχειριστές της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Επομένως, αν για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία συμμετέχει σε ΕΠΕ και παράλληλα έχει την διαχείριση της, η ανώνυμη εταιρεία δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή.

β. Δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής είναι όσοι από τους διαχειριστές εταίρους συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής και οι οποίοι δεν μπορεί να είναι περισσότεροι από τρεις.

γ. Ως ποσοστό συμμετοχής του καθενός εταίρου διαχειριστή λαμβάνεται αυτό που διαθέτει κατά το χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της ΕΠΕ. Σε περίπτωση μη εγκρίσεως του ισολογισμού μέσα σ' ένα τρίμηνο από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται τα ποσοστά που έχουν οι εταίροι - διαχειριστές κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου. Αν κατά τον ανωτέρω κρίσιμο χρόνο (χρόνος έγκρισης του ισολογισμού ή τελευταίας ημέρας του τριμήνου) υπάρχουν περισσότεροι διαχειριστές εταίροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της εταιρείας, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία και πρέπει να δηλωθούν με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου της ΕΠΕ.

δ. Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες της μίας εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή σε άλλες προσωπικές εταιρείες (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες) ως ομόρρυθμο μέλος, αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής μόνο από μία εταιρεία (είτε ΕΠΕ, είτε προσωπική εταιρεία), κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας και δεν ανακαλείται.

Επομένως, αν για παράδειγμα, διαχειριστής εταίρος εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, που συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος και σε ετερόρρυθμη εταιρεία, δηλώσει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ΕΠΕ οικον. έτους 1997 ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, αυτός δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ήτοι μετά το χρόνο της υποβολής της εμπρόθε-

σμησ δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του Ν.Π. να μεταβάλλει την επιλογή του αυτή και να ζητήσει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρεία.

Η ανωτέρω επιλογή, δηλαδή από ποια εταιρεία επιθυμεί ο διαχειριστής εταίρος ή ο ομόρρυθμος εταίρος που συμμετέχει και σε άλλες εταιρείες να λάβει επιχειρηματική αμοιβή, είναι δεσμευτική γι' αυτόν για κάθε διαχειριστική χρήση χωριστά. Επομένως, ο δικαιούμενος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει το επόμενο οικονομικό έτος να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία (ΕΠΕ ή προσωπική εταιρεία) στην οποία συμμετέχει, διαφορετική από εκείνη που είχε επιλέξει το προηγούμενο έτος.

ε. Αν σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης διαχειριστές εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τους δικαιούμενους 3 πρώτους επιχειρηματικής αμοιβής δηλώσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής ο αμέσως επόμενος διαχειριστής εταίρος από τους υπολοίπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής από αυτούς

στ. Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται σύμφωνα με το πέμπτο εδάφιο της παραγ. 2 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 στο 50% των συνολικών καθαρών κερδών που υπόκεινται σε φορολογία και που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας και ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του κάθε ενός διαχειριστού εταίρου, που δικαιούται να λάβει αυτή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις και περιορισμούς.

Κατά συνέπεια επιχειρηματική αμοιβή θα υπολογίζεται και επί των δηλουμένων, με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λογιστικών διαφορών. Αντίθετα σε περίπτωση εκπροθέσμου υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος απ' την ΕΠΕ θεωρείται ότι δεν χορηγείται επιχειρηματική αμοιβή στους διαχειριστές εταίρους και τα συνολικά κέρδη της ΕΠΕ θα φορολογηθούν στο όνομα της με συντελεστή 35%.

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 23 του Ν. 2214/1994 προβλέπεται ότι το δικαίωμα αφαίρεσης επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη εξακολουθεί να ισχύει και όταν η αρχική δήλωση φορολογίας της ΕΠΕ υποβάλλεται εκπρόθεσμα αλλά μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης αυτής.

Επίσης, προκύπτει ότι επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται και στα επί πλέον κέρδη που ενδεχομένως προκύπτουν κατόπιν ελέγχου από τη φορολογούσα αρχή αλλά αυτά τα επί πλέον ποσά θα φορολογούνται με συντελεστή 35%.

Αν μεταξύ των καθαρών κερδών της ΕΠΕ υπάρχουν και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, τα οποία δεν διανέμονται, καθώς επίσης αν η ΕΠΕ σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή των αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Η επιχειρηματική αμοιβή φορολογείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 στο όνομα των δικαιούχων αυτής ως

εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και από το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά εισοδήματα των εκπίπτει ο φόρος 15% που έχει παρακρατηθεί σε βάρος τους επί του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής.

Με την παράγραφο 15 του άρθρου 3 του Ν. 2579/1998 αυξήθηκε από 17/2/1998 ο παρακρατούμενος φόρος επί της επιχειρηματικής αμοιβής από 15% σε 20%.

Σε πολλές περιπτώσεις οι εταίροι εταιρείας περιορισμένης ευθύνης λαμβάνουν, βάσει του καταστατικού ή κατόπιν συμφωνίας, μισθό κατά την διάρκεια της χρήσεως για τις υπηρεσίες που προσφέρουν ως διαχειριστές αυτής.

Οι μισθοί αυτοί θεωρούνται ότι καταβάλλονται έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής, καθόσον, ο λόγος για τον οποίο παρέχονται είναι ο ίδιος ήτοι οι υπηρεσίες διαχείρισεως της ΕΠΕ και περαιτέρω δεν παρέχεται με βάση τις διατάξεις της υποπερ. α της περ. α της παραγρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 η δυνατότητα να εκπεσθούν από τα ακαθ. έσοδα της ΕΠΕ (10884/ΠΟΛ. 1 185/1992 διαταγή). Επειδή είναι ενδεχόμενο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσεως κάποιος διαχειριστής εταίρος να διακόψει, για οποιοδήποτε λόγο, να προσφέρει στην ΕΠΕ τις υπηρεσίες του ως διαχειριστής, έγινε δεκτό από τη διοίκηση ότι αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής με την προϋπόθεση βέβαια ότι κατά τον χρόνο έγκρισης του ισολογισμού (ή κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου από τη λήξη της διαχειρ. χρήσης) είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της ΕΠΕ.

Δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής στην ΕΠΕ είναι οι εταίροι φυσικά πρόσωπα, οι οποίοι κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης που προέκυψαν τα κέρδη ήσαν διαχειριστές αυτής η καθ' όλη τη διάρκεια αυτής ή για οποιοδήποτε μικρότερο χρονικό διάστημα και με την προϋπόθεση βέβαια ότι κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού που αποκτώνται τα κέρδη είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της ΕΠΕ.

1.10.3. Συμπληρωματικός φόρος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι αν οι Α.Ε. ή οι Ε.Π.Ε. αποκτούν και εισόδημα από ακίνητα, επιβάλλεται στο εισόδημα αυτό και συμπληρωματικός φόρος, πέραν του φόρου 35% ή 40%, κατά περίπτωση, που επιβάλλεται στα συνολικά καθαρά κέρδη τους.

Ο συμπληρωματικός αυτός φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές (γραφεία, καταστήματα, αποθήκες, οικίες κ.τ.λ.) ή γαίες (οικόπεδα, γήπεδα κ.τ.λ.), ανεξάρτητα αν το εισόδημα αυτό προέρχεται από εκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων της.

Ο συμπληρωματικός φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του κυρίου φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του νομικού προσώπου της Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. Συνεπώς αν δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, λόγω ζημιών, δεν επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος, ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος από ακίνητα.

Δεν επιβάλλεται ο συμπληρωματικός φόρος 3% στο τεκμαρτό εισόδημα που προέρχεται από ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων και των συνεχόμενων

αποθηκών και γηπέδων που χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων, καθόσον το τεκμαρτό αυτό εισόδημα δεν θεωρείται κατά ρητή διάταξη του νόμου εισόδημα από ακίνητα.

1.10.4. Οφειλόμενος Φόρος Ν.Π.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου 3% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος από ακίνητα, αφαιρούνται τα πιο κάτω ποσά φόρων:

α. Η προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους.

β. Ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55, 111 και 114 του Ν. 2238/1994, τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος (π.χ. παρακρατηθείς φόρος τόκων δανείου 20%, φόρος εργοληπτών 3%, φόρος αντιπροσώπων 15%, φόρος για πωλήσεις στο Δημόσιο, δήμους, κοινότητες κ.τ.λ. 1 %, 4%, 8%, κατά περίπτωση, κ.τ.λ.).

γ. Το μέρος του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος των εισοδημάτων που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης που αναλογεί στα διανεμόμενα ποσά και με τα οποία έχουν προσανυζηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 (τόκοι καταθέσεων, τόκοι από REPOS κ.τ.λ.).

Επομένως, αν η Α.Ε. ή η Ε.Π.Ε. που μεταξύ των εισοδημάτων της έχει και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, δεν προβεί σε καμία διανομή από τα κέρδη της χρήσης, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου δεν θα αφαιρέσει κανένα ποσό φόρου που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα αυτά. Αν όμως προβούν σε διανομή από τα κέρδη της χρήσης, τότε θα αφαιρέσουν το μέρος του παρακρατηθέντος φόρου για τα εισοδήματα αυτά που αναλογούν στα διανεμόμενα ποσά (μερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ., αμοιβές στους εργαζόμενους, διανεμόμενα κέρδη στους εταίρους κ.τ.λ.).

Ειδικά όμως για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις προβλέπεται ότι αυτές θα εκπίπτουν από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου, ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα τους τα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).

Τα ανωτέρω τροποποιήθηκαν με την παρ. 12 του άρθρου 13 του Ν. 2459/1997 και προβλέπεται ότι για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες για την εξεύρεση του οφειλόμενου φόρου του νομικού προσώπου δεν θα αφαιρείται ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι εντόκων γραμματίων, ομολόγων κ.τ.λ.), αλλά το ποσό εκείνου του φόρου που αναλογεί στο χρονικό διάστημα που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο τους τους τίτλους επενδύσεων που παρέχουν τα εισοδήματα αυτά.

δ. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε από το νομικό πρόσωπο στην

αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Με τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί ή επί πλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που ενδεχόμενα προκύπτει για βεβαίωση, δηλαδή στην προκαταβολή φόρου εισοδήματος του επόμενου οικον. έτους που βεβαιώνεται με βάση το άρθρο 111 του ίδιου νόμου. Το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από το συμψηφισμό αυτό επιστρέφεται.

1.11. ΔΙΑΝΟΜΗ Ή ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ Α.Ε ΚΑΙ Ε.Π.Ε

Η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κάθε αποθεματικού, φορολογημένου ή όχι, ρυθμίζεται από τον εμπορικό νόμο, καθώς και από το φορολογικό νόμο.

Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών είναι οι ίδιες για όλες τις περιπτώσεις διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών και κατά συνέπεια οι ανώνυμες εταιρίες και οι ΕΠΕ όταν διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν αποθεματικά είναι υποχρεωμένες να ακολουθήσουν τη διαδικασία που απαιτεί ο εμπορικός νόμος.

Αντίθετα η φορολογική νομοθεσία δεν ρυθμίζει ενιαία τη φορολογία των διανεμομένων ή κεφαλαιοποιουμένων αποθεματικών.

Οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση τους, εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο φορολογήθηκαν όταν σχηματίστηκαν και στο σκοπό που απέβλεπε ο σχηματισμός αυτών με συνέπεια σε κάθε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης κάθε αποθεματικού να πρέπει να ερευνάται ο τρόπος σχηματισμού του, αν αυτό είναι φορολογημένο ή όχι, το συντελεστή φορολογίας αυτού κατά το χρόνο σχηματισμού του, αν πρόκειται για αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων και με βάση ποιες διατάξεις των νόμων αυτών έχουν σχηματισθεί κ.τ.λ. προκειμένου να καθοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας.

Τα αποθεματικά αυτά τα διακρίνουμε στις κάτωθι κατηγορίες:

- α. Φορολογημένα αποθεματικά.
- β. Αφορολόγητα αποθεματικά.
- γ. Αποθεματικά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

1.11.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση φορολογημένων αποθεματικών.

Τα φορολογημένα αποθεματικά διακρίνονται σε:

- α. Αποθεματικά που είναι φορολογημένα με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Πρόκειται για κέρδη που έχουν φορολογηθεί στο επίπεδο του νομικού προσώπου με τους συντελεστές φορολογίας που ίσχυαν κατά το χρόνο που προέκυψαν και τα οποία μετά τη φορολόγηση τους εμφανίζονται σε λογαριασμούς έκτακτο αποθεματικό, ειδικό αποθεματικό, υπόλοιπο κερδών εις νέον κ.τ.λ.

β. Αποθεματικά που είναι φορολογημένα με ειδικές διατάξεις βάσει των οποίων εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρίας (π.χ. αποθεματικό σχηματισθέν από τόκους καταθέσεων που είχε γίνει παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% ή 15% που ισχύει σήμερα, τόκοι από πράξεις REPOS κ.τ.λ.).

1.11.2. Αποθεματικά φορολογημένα με βάση ειδικές διατάξεις.

Πρόκειται για αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όπως οι τόκοι καταθέσεων επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος 10% ή 15%, τόκοι από πράξεις REPO ή REVERSE REPO που έχουν φορολογηθεί με 15%, υπεραξία από πώληση αυτοκινήτου κ.τ.λ. και τα οποία θα πρέπει να εμφανίζονται, σύμφωνα με την αρ. 1044770/ΠΟΛ. 1 117/1993 Απ. Υπ. Οικ., στο δευτοροβάθμιο λογαριασμό 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο».

Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Ν. 2238/94 προβλέπεται ότι, τα ως άνω αποθεματικά, ανεξάρτητα από το χρόνο που σχηματίστηκαν, εφόσον διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, φορολογούνται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με το συντελεστή που ορίζεται από το άρθρο 109 του Ν. 2238/1994, δηλαδή με 40% προκειμένου για Α.Ε της οποίας οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο και με 35% στις άλλες περιπτώσεις (ΕΠΕ, Α.Ε με μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο), αφού προηγουμένως το διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό αναχθεί σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Επομένως, το ποσό (καθαρό) του διανεμόμενου ή κεφαλαιοποιούμενου αποθεματικού θα ανάγεται (με συντελεστή 35% ή 40%) σε μικτό ποσό και στη συνέχεια, το προκύπτον ποσό θα υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή 35% ή 40%, κατά περίπτωση. Από τον προκύπτοντα αυτό φόρο, θα αφαιρείται το μέρος του παρακρατηθέντος φόρου (10%, 15% κ.τ.λ.) που αναλογεί στο μικτό ποσό του διανεμόμενου ή κεφαλαιοποιούμενου αποθεματικού.

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 6 του Ν. 2873/2000 προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις αυτές, θα αφαιρείται όχι μόνο το μέρος του παρακρατηθέντος φόρου, αλλά και το ποσό του φόρου που έχει καταβάλλει το ίδιο το νομικό πρόσωπο κατά την αυτοτελή φορολόγηση των εν λόγω εισοδημάτων.

Για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου, η Α.Ε ή η ΕΠΕ υποχρεούνται να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 107 του Ν. 2238/94 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα, από αυτόν μέσα στον οποίο λαμβάνεται η απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των ως άνω αποθεματικών. Ο φόρος που προκύπτει καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε

υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του πιο πάνω φόρου από το νομικό πρόσωπο, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η Α.Ε «Β» με μετοχές ανώνυμες μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εμφανίζει την 31.12.1997 στον ισολογισμό της και στο λογαριασμό 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο» € 176.082,17. Επί του ποσού αυτού έχει παρακρατηθεί φόρος 15%, ήτοι ποσό 26.412,33 €, ο οποίος εμφανίζεται στο σχετικό λογαριασμό 33.13.

Η γενική συνέλευση των μετόχων που συνέρχεται την 25.6.1998 λαμβάνει απόφαση να διανεμηθεί στους μετόχους από το αποθεματικό αυτό ποσό 70.432,87€ (καθαρό ποσό).

Ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου γίνεται ως εξής:	
Διανεμόμενο αποθεματικό (καθαρό).....	€ 70.432,87
Πλέον: Αναλογούν φόρος	€ 46.955,25
(70.432,87 x 40/60)	
Μικτό διανεμόμενο ποσό	€ <u>117.388,12</u>
Επί του μικτού αυτού ποσού αναλογεί	
φόρος (117.388,11 x 40%)	€ 46.955,25
Μείον: Το μέρος του παρακρατηθέντος φόρου	
του εισοδήματος αυτού που αναλογεί	
στο διανεμόμενο μικτό ποσό (117.388,11 x 15%).....	€ <u>17.608,22</u>
Οφειλόμενος φόρος για καταβολή	€ 29.347,03

Η απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο θα γίνει με δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μέχρι 15 Ιουλίου 1998 και θα καταβληθεί με τη δήλωση αυτή το 1/3 του οφειλόμενου φόρου.

Διευκρινίζεται ότι προκειμένου για τις ΕΠΕ δεν υπόκεινται σε φορολογία σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τα αποθεματικά που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο και τα οποία έχουν σχηματίσει οι εταιρίες αυτές μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος (30.6.1992) του Ν. 2065/1992.

1.12. ΔΙΑΝΟΜΗ Η ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Τα αφορολόγητα αποθεματικά διακρίνονται σε:

α. Αποθεματικά που σχηματίστηκαν από έσοδα απαλλασσόμενα της

φορολογίας (π.χ. τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου, ομόλογα του Δημοσίου, υπεραξία από πώληση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, κέρδος από έκπτωση φόρου εισοδήματος λόγω εφάπαξ καταβολής κ.τ.λ.).

β. Αποθεματικά από πώληση χρεογράφων.

γ. Αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων.

1.12.1. Αφορολόγητα αποθεματικά από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας.

Στη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά, ανεξάρτητα από το χρόνο που σχηματίστηκαν, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα, φορολογούνται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης, με το φορολογικό συντελεστή που ορίζεται από το άρθρο 109 του Ν. 2238/94 (35% ή 40% κατά περίπτωση), αφού προηγουμένως το διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό αναχθεί σε μικό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Επομένως, το ποσό (καθαρό) του διανεμομένου ή κεφαλαιοποιούμενου αφορολόγητου αποθεματικού θα ανάγεται (με συντελεστή 35% ή 40%) σε μικό ποσό και στη συνέχεια, το προκύπτον ποσό θα υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή 35% ή 40%.

Στην περίπτωση αυτή μπορεί να διανεμηθεί στους μετόχους το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το αποθεματικό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, όσον αφορά την υποβολή της δήλωσης του οφειλομένου φόρου και τον τρόπο της καταβολής αυτού έχουν εφαρμογή τα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από έσοδα φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο.

1.12.2. Αποθεματικά από πώληση χρεογράφων.

Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση χρεογράφων εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08 «Αφορολόγητα Αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων».

Η υπεραξία αυτή, απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος και έχει προορισμό το συμψηφισμό τυχόν ζημιών που θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων.

Στην περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη που προέκυψαν από την πώληση χρεογράφων, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

1.12.3. Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων.

Τα ως άνω αποθεματικά διακρίνονται σε:

α. Αφορολόγητες εκπτώσεις που έχουν διενεργήσει οι επιχειρήσεις με βάση διατάξεις αναπτυξιακών νόμων λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων.

β. Ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων μέσα στην επόμενη τριετία από το χρόνο του σχηματισμού τους με βάση τις διατάξεις της απόφασης Ε. 2665/1988, άρθρου 22 Ν. 1829/1989 και της απόφασης 1055503/1989.

1.12.3.1. Διανομή αφορολογήτων εκπτώσεων και ειδικών αφορολογήτων αποθεματικών επενδύσεων.

Σε περίπτωση διανομής στους μετόχους ή τους εταίρους της ΕΠΕ των αφορολόγητων αυτών εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Ν. 2238/94, και επομένως τα ποσά αυτά φορολογούνται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής τους στο όνομα του νομικού προσώπου της Α.Ε ή ΕΠΕ.

1.12.3.2. Κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων.

Για την κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αυτών εκπτώσεων προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990 με διάκριση σε ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρίες και λοιπές Α.Ε και ΕΠΕ.

ΛΟΙΠΕΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ & Ε.Π.Ε

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 101 του Ν. 1892/1990, παρασχέθηκε η δυνατότητα στις Α.Ε που δεν έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και στις ΕΠΕ, να κεφαλαιοποιήσουν το σύνολο ή μέρος των αφορολογήτων εκπτώσεων που έχουν σχηματίσει με διάφορους αναπτυξιακούς νόμους.

Το παραπάνω δικαίωμα παρέχεται στην Α.Ε ή ΕΠΕ με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο που θα γίνει η κεφαλαιοποίηση, η εταιρία θα προβεί σε ισόποση αύξηση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου κατά περίπτωση, με καταβολή μετρητών από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους κατά περίπτωση.

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή 10%. Ο οφειλόμενος φόρος βαρύνει την εταιρία και καταβάλλεται σε 4 εξαμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται κατά το χρόνο της υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Η απόδοση του φόρου στο Δημόσιο γίνεται με δήλωση που υποβάλλεται από την εταιρία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μέσα σε ένα μήνα από της δημοσίευσής στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει

την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ή της περιλήψεως του συμβολαιογραφικού εγγράφου για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ΕΠΕ.

Ο παραπάνω φόρος δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας, προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών.

Με την καταβολή του παραπάνω φόρου εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρίας και των μετόχων ή εταίρων αυτής για το ποσό των αποθεματικών που κεφαλαιοποιήθηκαν.

Ειδικά για όλες τις Α.Ε, που έχουν μετοχές εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, και για τις ΕΠΕ, η φορολογική υποχρέωση θεωρείται ότι εξαντλήθηκε εφόσον η εταιρία δεν διαλυθεί ή το μετοχικό ή εταιρικό της κεφάλαιο δεν μειωθεί, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους ή εταίρους, προ της παρόδου δέκα ετών από της κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών.

Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας πριν από την πάροδο δέκα ετών ή μείωσης στο αυτό χρονικό διάστημα του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου προς το σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους ή εταίρους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν θεωρούνται ως καταβεβλημένο μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της μείωσης του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου ή διαλύσεως της Α.Ε ή της ΕΠΕ. Από το φόρο αυτό εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε από την εταιρία κατά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

1.12.3.3. Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων.

Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Ν. 2238/94, δεν έχουν εφαρμογή επί των ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων που σχηματίστηκαν κατά περίπτωση, με τις διατάξεις της Ε 2665/1988 απόφασης, που κυρώθηκε με το Ν. 1839/1989, του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 και της απόφασης 1055503/1989, που κυρώθηκε με το άρθρο 11 του Ν. 1882/1990, καθόσον από τις διατάξεις των νόμων αυτών ρητά προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών μετά την παρέλευση τριετίας από το χρόνο σχηματισμού τους, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος (Εγκ. Υπ. Οικ. 1 122241 / ΠΟΛ. 1238/1994).

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, παρέχεται η δυνατότητα στις Α.Ε και ΕΠΕ μετά τη λήξη της τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, να προβούν σε αύξηση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου τους, κατά το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος για το ποσό αυτό ούτε από την εταιρία, ούτε από τους μετόχους ή εταίρους των εταιριών αυτών.

Με την αρ. 1039272/ΠΟΛ. 1094/1991 εγκύκλιο του Υπ. Οικον. έγινε δεκτό ότι δεν είναι υποχρεωτική η κεφαλαιοποίηση του σχηματισθέντος κάθε χρόνο αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων αμέσως μετά τη λήξη της τριετίας από

το χρόνο σχηματισμού αυτών, αλλά μπορούν οι επιχειρήσεις να προβούν σε μερική ή συνολική κεφαλαιοποίηση των σχηματισθέντων αφορολογήτων αποθεματικών σε μια ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις και πάντοτε με την προϋπόθεση ότι κάθε αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίζεται μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί μετά τη λήξη της τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του.

Τα ως άνω κεφαλαιοποιηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων δεν φορολογούνται με την προϋπόθεση ότι η Α.Ε και η ΕΠΕ πριν από την παρέλευση 10 ετών από το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, δεν θα διαλυθεί ή μειώσει το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο της με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους ή εταίρους.

Στις περιπτώσεις διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου, πριν την παρέλευση 10 ετών από το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις.

1.12.3.4.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.

Η Εμπορική Ανώνυμη Εταιρεία «ΚΕΝΤΑΥΡΟΣ» που είναι εγκατεστημένη στην Αθήνα, έχει μετοχές ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.1999 - 31.12.1999 τα κέρδη του ισολογισμού που εμφανίζονται στον Κ.Α. 86 ανέρχονται στο ποσό των 657.373,44 € και στον Κ.Α. 88.06 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» € 70.432,87.

Μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων της ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα έσοδα:

- α. Έσοδα από πράξεις REPOS € 58.694,06 (αφορολόγητα)
- β. Κέρδη από πώληση μεριδίων Αμοιβαίου Κεφαλαίου € 11.738,81
- γ. Κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο 29.347,03 €. Κατά τη μεταβίβαση αυτών των μετοχών είχε καταβληθεί φόρος 4.402,05 €.
- δ. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο 88.041,09 €.
- ε. Μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες Α.Ε. 35.216,43 €.
- στ. Έσοδα από τόκους χορηγηθέντος δανείου 11.738,81 € επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 2.347,76 €.
- ζ. Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπή τράπεζα 14.673,51 €, επί των οποίων από τη μεσολαβούσα τράπεζα έγινε παρακράτηση φόρου με 20% 2.934,70 €.

Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης αναμόρφωσε το προκύψαν

αποτέλεσμα του ισολογισμού με δαπάνες που αφορούν τα έσοδα τα αφορολόγητα κ.τ.λ. 6.749,82 € (134.996,33 x 5%), καθώς και με διάφορες δαπάνες μη εκπιπτόμενες φορολογικά 81.291,27 €, ήτοι σύνολο 88.041,09 €

Το Διοικητικό Συμβούλιο που συνέρχεται 30.4.2000 προτείνει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων τη κατωτέρω διανομή:

- α. Το σχηματισμό του κατά νόμο τακτικού αποθεματικού.
 - β. Τη διανομή στους μετόχους του υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος που προβλέπει το άρθρο 45 του ν. 2190/1920.
 - γ. Αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. 28.760,09 €.
 - δ. Αμοιβές στους εργαζόμενους 14.673,51 €
 - ε. Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρεία.
- Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. ανέρχεται σε 2.054.292 € και η προκαταβολή φόρου της προηγούμενης χρήσης σε 82.171,68 €

Με βάση τα ανωτέρω ζητείται:

1. Ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος.
2. Τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. οικον. έτους 2000.
3. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου και της προκαταβολής φόρου τρέχουσας χρήσης που οφείλονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
4. Να συνταχθεί ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

ΛΥΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

1. Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού

Καθαρά κέρδη ισολογισμού:	657.373,40 €
Μείον διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	<u>70.432,87 €</u>
Υπόλοιπο	586.940,53 €
Μείον αναλογών φόρος (586.940,5 € x 40%)	<u>234.776,22 €</u>
	352.164,31 €
Τακτικό Αποθεματικό (352.164,34 x 5%)	17.608,22 €

2. Υπολογισμός πρώτου μερίσματος

Βάσει του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920 2.054,29 x 6%	123.257,52 €
Μείον αναλογών φόρος	<u>49.303,01 €</u>
Καθαρό ποσό μερίσματος	73.954,51 €

3. Διανεμόμενα κέρδη			
	Μερίσματα		73.954,51 €
	Αμοιβές μελών Δ.Σ.		28.760,09 €
	Αμοιβές στους εργαζόμενους		<u>14.673,51 €</u>
	ΣΥΝΟΛΟ		117.388,11 €
4. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών			
	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		657.373,40 €
	Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>88.041,09 €</u>
	Σύνολο δηλωθέντων κερδών		745.414,49 €
Αφαιρούνται:			
	α) Αφορολόγητα έσοδα	70.432,87	
	β) Κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων	29.347,03	
	γ) Έσοδα από μερίσματα	35.216,43	
	δ) Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων	<u>88.041,09</u>	<u>223.037,41 €</u>
	Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών		522.377,08 €
Προσθέτονται:			
1.	Μέρος αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διαν/να κέρδη (<u>117.388,11 x 70.432,87</u>)	€ 12.577,30	
	657.373,44		
	Πλέον αναλογών φόρος (12.577,30 x 40/60)	€ 8.384,87	20.962,16 €
2.	Μέρος κερδών από πώληση μετοχών μη εισηγμένων που αναλογούν στα διανεμόμενα (<u>117.388,11 x 29.347,03</u>)	€ 5.240,54	
	657.373,44		
	Πλέον αναλογών φόρος (5.161,30 x 40/60)	€ 3.493,69	<u>8.734,23 €</u>
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		552.073,47 €

5. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου

Κύριος φόρος (188.119.047 x 40%)		220.829,40 €
Μείον:		
α) Προκαταβολή φόρου προηγ. χρήσης	82.171,68	
β) Παρακρατηθέντες φόροι (2.347,76 + 2.934,70)	5.282,47	
γ) Φόρος πώλησης μετοχών μη εισηγμένων που αναλογεί στο διανεμ. ποσό (4.402,05 x <u>8.734,23</u>)	<u>1.310,13</u>	
	29.347,03	<u>88.764,28 €</u>
Οφειλόμενος φόρος		132.065,12 €

6. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής τρέχουσας χρήσης

Κύριος φόρος (220.829,40 x 55%)	121.456,17 €
Μείον παρακρατηθέντες φόροι (2.347,76+2.934,70)	<u>5.282,47 €</u>
Οφειλόμενη προκαταβολή	<u>116.173,70 €</u>

- ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ -

Καθαρά αποτελέσματα (Κέρδη χρήσεως)	657.373,40 €
Μείον: Διαφορές φορολογικού ελέγχου	
Προηγούμενων χρήσεων	<u>70.432,87 €</u>
	586.940,53 €
Μείον φόρος εισοδήματος	<u>220.829,40 €</u>
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	<u>366.111,13 €</u>

- ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ -

1. Τακτικό αποθεματικό	17.608,22 €
2. Πρώτο μέρος	73.954,51 €
6. Αφορολόγητα αποθεματικά	
6α. Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (70.432,87 – 20.962,16)	58.752,75 € 49.470,79 €
6β. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (29.347,03 – 8.205,99)	20.612,80 €
6γ. Αποθεματικό από πώληση μετοχών	88.041,09 €
7. Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ.	28.760,09 €
8. Αμοιβές στους εργαζόμενους	<u>14.673,51 €</u>
9. Υπόλοιπο κερδών εις Νέο	<u>366.111,13 €</u>

1.13. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Στο πρώτο κεφάλαιο αναπτύσσεται εκτενώς η διαδικασία φορολόγησης του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων που προκύπτει αφού προσδιοριστούν το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα και στη συνέχεια το φορολογητέο εισόδημα, ο αναλογούν φόρος καθώς και ο σχηματισμός των ανάλογων αποθεματικών με τελικό στόχο την διανομή ή κεφαλαιοποίηση αυτών.

Οι εταιρίες μέσω των αναπτυξιακών νόμων έχουν την δυνατότητα να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων. Με τον όρο παραγωγικές επενδύσεις εννοούμε την κατασκευή, επέκταση, εκσυγχρονισμό κτιριακών εγκαταστάσεων, βιομηχανοστασίων και λοιπών αποθηκευτικών χώρων καθώς επίσης και την αναβάθμιση ή την εξολοκλήρου αντικατάσταση του τεχνολογικού εξοπλισμού.

Δίνεται, επίσης, η δυνατότητα στις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν σχηματίσει διάφορα αφορολόγητα αποθεματικά μετά τη λήξη της 3ετίας από το χρόνο σχηματισμού των αποθεματικών αυτών να προβούν σε αύξηση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου τους κατά το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού χωρίς να υπάρχει η υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος για το ποσό αυτό.

Η νομοθεσία θέτει ως δικλείδα ασφαλείας για την κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών την προϋπόθεση ότι οι Α.Ε. δεν θα διαλυθούν πριν την παρέλευση 10 ετών από το χρόνο της κεφαλαιοποίησεως και δεν θα μειώσουν το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο τους με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών αυτών στους μετόχους. Σε αντίθετη περίπτωση τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν θεωρούνται ως καταβεβλημένο μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου ή της διάλυσης της Α.Ε.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

2.1. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ο νόμος 2190/20 ορίζει ότι το Καταστατικό της Α.Ε. πρέπει να περιέχει διατάξεις για τον Ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών αυτής, δίνοντας συγχρόνως και τα πλαίσια μέσα στα οποία πρέπει να κινείται αυτό για τον τρόπο της διάθεσης των.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις των αρθ. 44α και 45 του νόμου αυτού επιβάλλεται κράτηση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης ορισμένου ποσοστού για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του πρώτου μερίσματος, ενώ για το υπόλοιπο αφήνει στο Καταστατικό της ευχέρεια να καθορίσει τη διάθεση αυτών.

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται από κέρδη της χρήσης, ενώ ενδέχεται να προέρχονται και από προηγούμενες χρήσεις όπως αυτά είναι το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή των.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 99 του Κ.Φ.Ε., τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Για να διανεμηθούν τα κέρδη της χρήσης, πρέπει να υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπως:

- Πλήρης απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης, εκτός αν το υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (αρθ. 43 παρ. 3 δ. και 4.α. του Κ.Ν. 2190/20).

- Διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων. Από τις διατάξεις του αρθ. 44α παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20, προκύπτει ότι απαγορεύεται η διανομή μερίσματος όταν υπάρχουν ζημιές που υπερβαίνουν ή μετά τη διανομή θα υπερβούν τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία κατά τη χρήση πλέον το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα προαιρετικά μείον τα διαθέσιμα αποθεματικά.

2.2. ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

Σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθ. 44, και 45 του Κ.Ν. 2190/20 ετησίως παρακρατείται ποσοστό 5% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Ενώ για τις ασφαλιστικές Εταιρείες η παρακράτηση αυτή ανέρχεται σε 20%. Η κράτηση αυτή είναι υποχρεωτική, έστω και αν ληφθεί παμψηφεί απόφαση από τη Γ.Σ. των μετόχων, ή και αν προβλέπεται με ρητή διάταξη του Καταστατικού, υπολογίζεται δε στα πραγματικά καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων και όλων των ζημιών καθώς και των προβλεπόμενων από το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αν υπάρχουν, και του φόρου εισοδήματος, (υπ. Οικον. Εγκ. 1112918/10736/Πολ. 1248/12.11.92 και 1045732/30.3.93). Με άλλα λόγια, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί τα ποσά που ενδεχομένως εμφανίζονται στους Κωδ. λογαριασ. 88.03

«Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη», 88.04 «Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη», 88.06 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», 88.08 «Φόρος εισοδήματος» και 88.09 «Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου» του Γ.Λ.Σ.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η Αν. Εταιρεία δεν υποχρεούται να δημιουργήσει τακτικό αποθεματικό στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν το ύψος αυτού φθάσει να καλύπτει το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου της. (Αρθ. 44 του Κ.Ν. 2190/20) και

- Όταν γίνεται φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης και ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της. (Εγγραφο υπ. Εθν. Οικ. Ν. 1353/2.5.90).

- Όταν τα κέρδη της χρήσης, υπερκαλύπτονται από ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης (Λογιστικά) και αφού αφαιρεθεί ο αναλογών επ' αυτών φόρος εισοδήματος και όχι ο αναλογών επ' αυτού φόρος εισοδήματος που έχει προκύψει από ενδεχομένη φορολογική αναμόρφωση των κερδών.

2.3. ΜΕΡΙΣΜΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2.β. του άρθ. 45 του Κ.Ν. 2190/20, από τα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του τακτικού αποθεματικού, παρακρατείται ποσοστό τουλάχιστον 6 % επί του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, για τη διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους, αφού αφαιρεθεί ο αναλογών σ' αυτό φόρος εισοδήματος.

2.4. ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Κ.Ν. 2190/20 επιτρέπεται η διανομή κερδών κατά τη διάρκεια της χρήσης, υπό μορφήν προμερίσματος ή ποσοστών **επί τη βάσει λογιστικής κατάστασης** που συντάσσεται σε δεδομένη χρονική στιγμή και περιλαμβάνει τα κέρδη της περιόδου από τη λήξη της τελευταίας χρήσης, για την οποία έχουν κλείσει οι ετήσιοι λογαριασμοί μέχρι και συγκεκριμένη ημερομηνία.

Από τα κέρδη αυτά θα πρέπει να αφαιρεθούν, αν υπάρχουν οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, καθώς και το τακτικό αποθεματικό και το **υπόλοιπο ήμισυ αυτών** μπορεί να διατεθεί για προμέρισμα.

Τα διανεμόμενα προμερίσματα δεν μπορεί να υπερβούν το ήμισυ των αναφερομένων στη λογιστική κατάσταση καθαρών κερδών της περιόδου, αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί από αυτά, ο αναλογών φόρος εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) τα διανεμόμενα προμερίσματα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση

φόρου εισοδήματος όπως συμβαίνει και με τα μερίσματα που καταβάλλονται μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την ετήσια Γενική Συνέλευση.

2.5. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΑ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Συνήθως, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου εισπράττουν για τις παρεχόμενες προς την εταιρεία υπηρεσίες, διάφορες αμοιβές, οι οποίες πολλές φορές προβλέπονται ή όχι από το Καταστατικό, είτε με τη μορφή της μηνιαίας αποζημίωσης (μισθός, έξοδα παράστασης κ.λπ.), είτε με τη μορφή της συμμετοχής στα κέρδη, είτε και με τις δύο μορφές.

Ο Νόμος 2190/20 στο άρθρο 24 διακρίνει τα παρακάτω είδη αμοιβών:

- Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολή (αρθ. 24 παρ. 3).
- Αμοιβή που δεν ορίζεται από το Καταστατικό (αρθ. 24 παρ. 2)
- Αμοιβή επί των κερδών της χρήσης (αρθ. 24 παρ. 1).

2.6. ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΥΤΩΝ

Από τα καθαρά κέρδη των βιομηχανικών, βιοτεχνικών, χειροτεχνικών, μεταλλευτικών, ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που πραγματοποίησαν παραγωγικές επενδύσεις και δηλώνονται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφαιρείται ποσό υπό μορφή αφορολόγητων εκπτώσεων για τη δημιουργία Αφορολόγητων Αποθεματικών, εφόσον δεν καλύφθηκαν από κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1892/92, παρέχονται εκπτώσεις από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο αρθ. 2 του εν λόγω Νόμου που είναι εγκατεστημένες ή μεταφέρονται ή ιδρύονται στις περιοχές Β, Γ, και Δ, εφόσον πραγματοποιήσουν νέες παραγωγικές επενδύσεις σύμφωνα με το αρθ. 1 του νόμου αυτού μέχρι την 31/12/2004.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 1892/90, στην περίπτωση που κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο υπάρχουν αφορολόγητες εκπτώσεις που πρέπει να γίνουν με βάση τις διατάξεις του αναπτυξιακού Νόμου 1262/82, εκπίπτουν πρώτα οι αφορολόγητες αυτές εκπτώσεις (Εγκ. υπ. Οικ. 5/1983) και μετά οι εκπτώσεις του Νόμου 1892/90.

Ενώ οι προϋποθέσεις δημιουργίας των αφορολόγητων αυτών εκπτώσεων και η λογιστική παρακολούθηση αυτών σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/ 10159/Β 0012/Πολ. 1117/23.3.93 Απόφαση του υπ. Οικονομ., κατά Νόμο έχουν ως εξής:

2.6.1. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82.

α. Υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην υποβαλλόμενη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία δηλώνονται και οι

λογιστικές διαφορές, μετά την αφαίρεση ενδεχομένων ζημιών προηγούμενων χρήσεων των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που πράγματι διανέμονται από την Αν. Εταιρεία.

β. Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούσαν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις.

Αν σε μια διαχειριστική χρήση η Εταιρεία παραλείπει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων στις λογιστικές διαφορές που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων από τα κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.

2.6.2. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82.

Οι πραγματοποιηθείσες κατά τη διαχειριστική χρήση αφορολόγητες εκπτώσεις του Νόμου αυτού, φορολογούνται στο όνομα της Εταιρείας αν συμβούν τα εξής γεγονότα, ήτοι:

α. Τα βιβλία της εταιρείας κριθούν ανειλικρινή.

β. Πωληθούν τα πάγια στοιχεία της εταιρείας που αποτελούν νέες παραγωγικές επενδύσεις, πριν από την πενταετία, από το χρόνο της αγοράς των και υπολογίσθηκαν γι' αυτά αφορολόγητες εκπτώσεις, εκτός εάν τα πάγια αυτά στοιχεία, αντικατασταθούν μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που πωλήθηκαν, με νέα πάγια στοιχεία, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν βέβαια τις προϋποθέσεις της παραγωγικής επένδυσης που ορίζει ο νόμος.

γ. Διάλυση της εταιρείας.

2.6.3. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1892/90.

α. Υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην υποβαλλόμενη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία δηλώνονται και οι λογιστικές διαφορές, μετά την αφαίρεση ενδεχομένων ζημιών προηγούμενων χρήσεων των κρατήσεων για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που πράγματι διανέμονται από την Εταιρεία.

β. Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων

μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούσαν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις.

Αν σε μία διαχειριστική χρήση η εταιρεία παραλείπει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων και στις λογιστικές διαφορές που δημιουργούνται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων από κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων, για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.

γ. Εμφανίζονται με τη μορφή του αφορολόγητου αποθεματικού σε χωριστούς λογαριασμούς στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας.

δ. Τήρηση λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

ε. Οι αφορολόγητες εκπτώσεις πραγματοποιούνται από τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες που υπάγονται στο νόμο αυτό, ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία ασκούνται. Αν δεν είναι δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών αυτών ανά κλάδο, τότε γίνεται διαχωρισμός, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε δραστηριότητας.

2.6.4. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 7 του Ν. 2386/96.

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2386/96 παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τη συγχώνευση μικρομεσαίων επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων και η με την παρ. 2 του εν λόγω άρθρου προβλεπόμενη απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος το μέρος των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί, αν υπάρχουν βεβαίως, έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα ή και κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες.

Η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ανέρχεται σε ποσοστό 25% των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας για το τμήμα των κερδών μέχρι 58.694 € και σε ποσοστό 20% για το πέραν των 58.694 € καθαρών κερδών.

Ως βάση υπολογισμού των απαλλασσομένων της φορολογίας κερδών όπως και πιο πάνω αναφέρθηκε, λαμβάνονται κατά ρητή διάταξη του νόμου, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας και τα οποία δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτής. Δηλαδή εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό των αναμορφούμενων κερδών που δηλώνονται από την επιχείρηση με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το οποίο ποσό προέρχεται από δηλωθείσες λογιστικές διαφορές.

Επίσης εδώ τονίζεται ότι προκειμένου να υπολογιστεί το εν λόγω αφορολόγητο αποθεματικό θα πρέπει: α) Να αφαιρεθούν πριν από κάθε άλλη έκπτωση οι συμψηφιζόμενες με βάση τις κείμενες διατάξεις ζημίες παρελθουσών χρήσεων,

β) Να αφαιρεθούν, αν βέβαια υπάρχουν, μεταξύ των κερδών του Ισολογισμού και έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα και κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες.

Εξάλλου, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του εν λόγω νόμου για να υπάρχει η σχετική απαλλαγή από το φόρο μέρος των παραπάνω αναφερόμενων καθαρών κερδών θα πρέπει να υπάρξουν οι εξής προϋποθέσεις για τη νέα εταιρεία, ήτοι:

α) Τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

β) Μεταφορά του αφορολόγητου ποσού σε ειδικό λογαριασμό.

γ) Η δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού μπορεί να σχηματιστεί από τα κέρδη κατά τα πέντε (5) πρώτα χρόνια από το χρόνο της συγχώνευσης.

δ) Η προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία πρέπει να έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης κεφάλαιο όχι μικρότερο:

1. Των 58.694 € εκ των οποίων το 1/3 καταβεβλημένο σε μετρητά, προκειμένου για ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία.

2. Των 117.388,11 € προκειμένου για Ε.Π.Ε. και

3. Των 293.470,29 €, προκειμένου για Α.Ε.

Εξάλλου, οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο ύψος του κεφαλαίου είναι απαραίτητες και για τη σύσταση των αναφερομένων στην καθεμία περίπτωση εταιρειών.

2.6.5. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1892/90.

Οι πραγματοποιηθείσες κατά τη διαχειριστική χρήση αφορολόγητες εκπτώσεις του Νόμου αυτού, φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας αν συμβούν τα εξής γεγονότα, ήτοι:

α. Τα βιβλία της εταιρείας έστω και αν κριθούν ανεπιβεβαιωμένα ή ανακριβή (Απόφ. υπ. Οικ. 1061410/10319/1991 Πολ. 1/10-1-92).

β. Πωληθούν τα πάγια στοιχεία της εταιρείας που αποτελούν νέες παραγωγικές επενδύσεις, πριν την πενταετία, από το χρόνο της αγοράς των και υπολογίσθηκαν γι' αυτά αφορολόγητες εκπτώσεις, εκτός εάν τα πάγια αυτά στοιχεία, αντικατασταθούν μέσα σε έξι μήνες από τη λήψη της διαχειριστικής χρήσης που πωλήθηκαν με νέα πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν, βέβαια, τις προϋποθέσεις της παραγωγικής επένδυσης, που ορίζει ο Νόμος.

γ. Διανομή αφορολόγητης έκπτωσης.

δ. Διάλυση της εταιρείας.

2.6.6. Προϋποθέσεις φορολόγησης των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27 του άρθρου 6 του Ν. 2601/98 οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 3 του εν λόγω νόμου

και πραγματοποιούν επενδύσεις ή συνάπτουν χρηματοδοτική μίσθωση σε μία ή περισσότερες από τις περιοχές της Ελλάδας, όπως αυτές προσδιορίζονται με το άρθρο 4 του νόμου αυτού, έχουν τη δυνατότητα δημιουργίας αφορολογήτων αποθεματικών για μια 10ετία από τα καθαρά κέρδη της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν και μεταγενέστερα, αν δεν καλύπτονται από αυτά, μέχρι πλήρους κάλυψης των ποσοστών της αξίας της επένδυσης ή της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Οι προϋποθέσεις της φορολογικής απαλλαγής είναι οι εξής:

α. Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με **βάση την εμπρόθεσμη φορολογική δήλωση** που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον Ισολογισμό και μάλιστα από το **σύνολο των δραστηριοτήτων και ανεξάρτητα από την περιοχή** όπου αυτές ασκούνται.

Για τον υπολογισμό του εν λόγω αποθεματικού αφαιρείται: α) Το τακτικό αποθεματικό, β) Τα κέρδη που αναλαμβάνουν οι εταίροι και ο επιχειρηματίας ή διανέμονται (μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ., αμοιβές προσωπικού).

β. Σχηματίζεται από τα καθαρά κέρδη που έγινε η επένδυση ή η χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού.

Σε περίπτωση όμως που έχει υποβληθεί αίτηση υπαγωγής στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής και επιδότησης επιτοκίου, τότε η δημιουργία του αφορολόγητου αποθεματικού γίνεται όταν εκδοθεί η σχετική απόφαση.

Εδώ σημειώνεται ότι, όπως και πιο πάνω αναφέρθηκε, το αφορολόγητο αποθεματικό δημιουργείται από τα κέρδη της χρήσης και σε περίπτωση που δεν επαρκούν αυτά, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των **επόμενων χρήσεων** και οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις **δέκα (10) χρήσεις**.

γ. Όταν οι επενδύσεις ή και τα χρηματοδοτικά προγράμματα (leasing) που η υλοποίησή τους διαρκεί πέραν της μιας χρήσης, παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού από τα **κέρδη της κάθε χρήσης** για τις **δαπάνες** των επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο ή και για τα **μισθώματα** του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση κάθε χρόνο, με την προϋπόθεση ότι η επένδυση ή και το πρόγραμμα της μίσθωσης θα ολοκληρωθεί μέσα **σε μία 5ετία** από το χρόνο έναρξης αυτών.

δ. Το αφορολόγητο αποθεματικό που δημιουργείται πρέπει να εμφανίζεται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας.

ε. Η τήρηση πρόσθετων βιβλίων που ορίζει η παράγραφος 24 του άρθρου 8 του Ν. 2601/98.

στ. Η επιχείρηση υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας όπου φορολογείται, με αναλυτική κατάσταση όλων των δαπανών της πραγματοποιηθείσας παραγωγής της επένδυσης μετά των αντιστοίχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν, με την οποία αίτηση ζητεί τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης.

Η αίτηση αυτή, μετά των σχετικών δικαιολογητικών, υποβάλλεται στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. μέσα στην προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης της εταιρείας.

Με την υποβολή των εν λόγω δικαιολογητικών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβεί σε έλεγχο το αργότερο μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η αίτηση.

ζ. Για τη δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών για απόκτηση της χρήσης εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις, ήτοι:

1. Στη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης πρέπει να περιλαμβάνεται ο όρος ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης, πρέπει δε να είναι καινούριος και σύγχρονος.

2. Ο μισθωμένος εξοπλισμός πρέπει να έχει εγκατασταθεί στη μονάδα και να έχει γίνει έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας του.

3. Οι συμβάσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να συνάπτονται και με χρηματοδοτικούς οργανισμούς ή εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

2.6.7. Φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ΙΙΙ της παρ. 11 του άρθρου 11 του Ν. 2601/98, το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε με βάση τις διατάξεις του εν λόγω νόμου φορολογείται προστιθέμενο στα κέρδη της επιχείρησης στη διαχειριστική χρήση όταν συμβούν τα παρακάτω αναφερόμενα γεγονότα, ήτοι:

1. Πώληση πριν τη λήξη της 5ετίας από την αγορά των περιουσιακών στοιχείων ή διακοπή της λειτουργίας των περιουσιακών στοιχείων, αν πρόκειται για απόκτηση, της χρήσης αυτών με χρηματοδοτική μίσθωση και ακυρώθηκε η σχετική σύμβαση. Εκτός αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πάγια αυτά στοιχεία μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η πώληση ή η διακοπή της χρηματοδοτικής μίσθωσης τους, με νέα πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις των πωληθέντων ή της διακοπείσης χρηματοδοτικής μίσθωσης στοιχείων.

2. Διανομή ή ανάληψη του δημιουργηθέντος αφορολόγητου αποθεματικού.

3. Διάλυση της εταιρείας.

4. Μη απόκτηση της κυριότητας του εξοπλισμού από την επιχείρηση κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

5. Μη ολοκλήρωση της επένδυσης ή μη απόκτηση της χρήσης του εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση εντός της 5ετίας, όταν η επένδυση διαρκεί πέραν της μίας διαχειριστικής χρήσης (άρθρο 6 παρ. 27 εδάφ. γ του Ν.2601/98).

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας, λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη σχετική διαχειριστική χρήση.

Οι δηλώσεις αυτές θεωρούνται εκπρόθεσμες και υπόκεινται στις κυρώσεις του Ν. 2523/97. Το συνολικό ποσό του φόρου μετά του προσθέτου, που οφείλεται με βάση τη δήλωση καταβάλλεται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και οι λοιπές την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 4 επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

2.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/10159/Β0012/Πολ. 1117/23-3-93 Εγκ. του υπ. Οικονομικών, τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών καθώς και στον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων τα καθαρά κέρδη που δεν διανέμονται σε κάθε χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας με βάση τις διατάξεις διαφόρων νόμων ή από έσοδα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο.

Τα έσοδα αυτά χωρίζονται σε δύο κατηγορίες και αναλυτικά έχουν ως εξής:

2.7.1. Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος.

Τα έσοδα αυτά προέρχονται, από τόκους εντόκων Γραμματίων του Δημοσίου, τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, τόκους Ομολογιακών δανείων κ.λπ. και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για την Α. Ε. Κατά την είσπραξη τους αυτά εμφανίζονται στον Κωδ. Λογ. 76.01 του Γ.Λ.Σ. και εφόσον δεν διανεμηθούν, τότε σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή του υπ. Οικ. της προηγούμενης παραγράφου, η Α. Ε. έχει υποχρέωση να τα εμφανίσει και στον Κωδ. Λογαριασμό του Ε.Λ.Σ. 41.90: «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και να παραμείνουν μέχρι να διανεμηθούν.

Κατά τη διανομή τους όμως, σύμφωνα με το άρθρο 106 του Κ.Φ.Ε. θα αναχθούν σε μεικτά με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος και θα υπαχθούν σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

2.7.2. Καθαρά κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο και λογιστική εμφάνιση του παρακρατηθέντος φόρου.

Τα έσοδα αυτά προέρχονται, από κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, ή από προερχόμενα από τόκους καταθέσεων (αρθ. 21 Ν. 1921/1991) ή από ωφέλεια από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως της μίσθωσης, ή υπομίσθωσης ή του δικαιώματος προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρομοίων δικαιωμάτων κ.λπ. ή από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης, με τα άυλα στοιχεία

αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ. (Αρθ. 32 παρ. 1 εδάφ. α, β του Ν.Δ. 3323/55) και τώρα αρθ. 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

Τα έσοδα αυτά εμφανίζονται κατά την είσπραξη τους, με ολόκληρο το ποσό στον Κωδ. Λογ. 76.01 του Γ.Λ.Σ. και στο Λογ. 33.13 ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα εν λόγω έσοδα, ενώ αν δεν διανεμηθούν τελικά μεταφέρονται στον Κωδ. Λογ. του Ε.Λ.Σ. 41.91: «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο». Σε περίπτωση που τα παραπάνω έσοδα είναι μεγαλύτερα των κερδών του Ισολογισμού στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του Ισολογισμού, του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (Τακτικό, αφορολόγητων εκπτώσεων, αναπτυξιακών νόμων κ.λπ.) των τυχόν διανεμομένων ποσών κ.λπ., ενώ εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση που τα έσοδα αυτά καλύπτουν ζημίες της τρέχουσας χρήσης και επομένως κατά τη διανομή δεν απομένουν ή αν απομείνει έστω ένα μέρος εξ αυτών, τότε ο παρακρατηθείς φόρος ή το μέρος αυτού που αναλογεί στα συμψηφιζόμενα έσοδα, μεταφέρεται από τους οικείους λογαριασμούς του 33.13 στο Λογ. 63.13 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1 0 1 5040/ 1 0064/Β 0012/Πολ 1059/ 1.3.96).

2.7.3. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων.

Η υπεραξία από την πώληση χρεογράφων (Αρθ. 10 παρ. 4 του Α.Ν. 148/1967), οι σχηματιζόμενες βάσει αναπτυξιακών νόμων αφορολόγητες εκπτώσεις (Ν. 1262/82, Ν. 1892/90, κ.λπ.) το σχηματιζόμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 ή την υπ' αριθμ. 1055503/10177/Πολ. 1119/89 απόφαση των υπ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, θα εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08: «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμου» με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά νόμο.

Τέλος, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1015040/Πολ. 1059/1.3.96 και 1044770/10159/Πολ. 1117/1993 αποφάσεις του υπουργείου Οικονομικών ρυθμίζονται όλες οι σχετικές λεπτομέρειες για τον τρόπο της λογιστικής εμφάνισης των διαφόρων αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών ως και των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 41.90, 41.91 και 41.92 που θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο. Η των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών, κατά περίπτωση, που απομένουν μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμονται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό.

Η καταχώρηση δε των δευτεροβάθμιων αυτών λογαριασμών στον Ισολογισμό και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανίζεται ως εξής:

- Αποθεματικά Κεφάλαια

Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων. Στην ομάδα αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με κωδ. 41.08 και

41.90 έως 41.92.

• Πίνακας Διάθεσης αποτελεσμάτων

Στον πίνακα αυτό, μετά την 6 κατηγορία προστίθενται οι εξής νέες: (Κωδ. 41.90) 6.α. «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα».

(Κωδ. 41.91) 6.β. «Αποθεματικά από έσοδα φορολ. κατ' ειδικό τρόπο» (Κωδ.

41.92) 6.γ. «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

2.8. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 εδάφ. α του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκτούν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες στην ημεδαπή ή αλλοδαπή από 1/1/2001 και μετά, φορολογείται με συντελεστή 35%, αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών πλην των Τραπεζικών, που λειτουργούν στην Ελλάδα υπό την προϋπόθεση ότι το κεντρικό κατάστημα αυτών, βρίσκονται σε χώρες της Ε.Ε. και οι μετοχές του είναι εισηγμένες σε Χ.Α. οποιαδήποτε χώρα της Ε.Ε. Για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 35% απαιτείται σχετική βεβαίωση της αρμόδιας εφορίας της έδρας ή του Χρηματιστηρίου της χώρας που οι μετοχές του είναι εισηγμένες και με 37,5% και 35% από 1/1/2002 τα κέρδη των τραπεζικών και των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών (Αριθ. 109 του Κ.Φ.Ε.).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι προκειμένου να υπολογίσουν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος τους υποχρεώνονται να αφαιρέσουν το μέρος που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους αυτών γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντων κερδών, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.

Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 109 του Κ.Φ.Ε., όταν στο φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το συνολικό αυτό ακαθάριστο εισόδημα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3%, ο οποίος φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσόν του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στα συνολικά δηλούμενα εισοδήματα. Απεναντίας δεν υπόκεινται στο συμπληρωματικό φόρο τα εισοδήματα από ακίνητα των Ανω. Εταιρειών που απαλλάσσονται της Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 103 του Κ.Φ.Ε.

2.8.1. Ζημίες Ανώνυμης Εταιρείας μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω αφορολογήτων εσόδων.

Πρέπει να τονιστεί ότι αν τα αφορολόγητα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει του Ισολογισμού, καθαρά κέρδη, τότε η ζημία που προκύπτει μετά τη φορολογική αυτή αναμόρφωση, κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, ΔΕΝ μεταφέρεται στα επόμενα 5 χρόνια για συμψηφισμό που προβλέπει το άρθρο 4 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., λόγω ρητής διάταξης του άρθρου 106 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.

2.8.2. Ζημίες Ανώνυμης Εταιρείας μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω εισοδημάτων, απαλλασσόμενων της φορολογίας ή φορολογηθέντων κατά ειδικόν τρόπο.

Περαιτέρω, σε περίπτωση κατά την οποία το άθροισμα των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και εισοδημάτων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο είναι μεγαλύτερο των κερδών βάσει Ισολογισμού και η ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των ΜΗ διανεμόμενων πιο πάνω επί μέρους εισοδημάτων, που πρέπει να εμφανιστούν στους λογαριασμούς 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο», θα γίνεται επιμερισμός των ΜΗ φορολογητέων αυτών κερδών ανάλογα με το ύψος των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων. Επομένως, αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ποσό των 88.041,09 € προήρχετο κατά 44.020,54 € από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου και κατά 44.020,54 € από τόκους καταθέσεων υπαχθέντες σε φορολογία με 15% βάσει του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., το ποσό των 22.574,64 € (58.694,06 – 36.119,42) θα εμφανισθεί κατά 11.287,32 € (22.574,64 x 50%) στο λογαριασμό 41.90 και κατά 11.287,32 € (22.574,64 x 50%) στο λογαριασμό 41.91.

2.8.3. Διανομή καθαρών κερδών Ανώνυμης Βιομηχανικής και Εμπορικής Εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. εγκατεστημένης στην επαρχία.

Η βιομηχανική και εμπορική επιχείρηση «ΚΑΝΤΟΡ» Α.Ε. που είναι εγκατεστημένη στη Θήβα (περιοχή Β) και είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α., κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα βιομηχανικού κλάδου € 3.521.643,43 και εμπορικού € 1.173.881,14 και συνολικά καθαρά κέρδη, βάσει Ισολογισμού, € 352.164,34, η εταιρεία εντός της χρήσης 1998 πραγματοποίησε νέες παραγωγικές επενδύσεις του ν. 2601/1998 € 117.388,11, είχε δε την 1/1/1998 αναγνωριζόμενη ακάλυπτη αξία επενδύσεων α) του ν. 1262/1982 € 44.020,54 και β) του ν. 1892/1990 € 29.347,03.

Επιπλέον η εταιρεία με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 δήλωσε λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη εκπιπτόμενες φορολογικά) € 58.694,06. Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της

εταιρείας ανέρχεται σε € 1.760.821,71 και οι μετοχές της είναι ονομαστικές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Επειδή η εταιρεία πρόκειται να προβεί σε ανέγερση νέας πτέρυγας του εργοστασίου της επιθυμεί να τύχει και του κινήτρου του άρθρου 22 του ν. 1828/1989.

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή περιλαμβάνει τα εξής:

(α) Σχηματισμό του κατά νόμου τακτικού αποθεματικού, (β) διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος, (γ) σχηματισμό των αφορολογήτων αποθεματικών και (δ) σχηματισμό του ειδικού αφορολογήτου αποθεματικού επενδύσεων άρθρου 22 του ν. 1828/1989.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η εταιρεία δικαιούται να σχηματίσει τα εξής:

Ι) ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	€	352.164,34
Μείον: Φόρος εισοδήματος (352.164,34 x 35%)		<u>123.257,52</u>
Υπόλοιπο κερδών		228.906,82
Μείον: Τακτικό αποθεματικό (228.906,82 x 5%)		<u>11.445,34</u>
Υπόλοιπο κερδών		<u>217.461,48</u>

ΙΙ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

α) Βάσει του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920		
1.760.821,71 x 6% =	€	105.649,30
Μείον: Ο αναλογών φόρος		
€ 105.649,30 x 35% =		<u>36.977,26</u>
Καθαρό ποσό		<u>68.672,04</u>

β) Βάσει του άρθρου 1 του ν. 876/1979

€ 217.461,48 x 35% =		<u>76.111,52</u>
----------------------	--	------------------

Εφόσον το μέρισμα που προέκυψε με τις διατάξεις του ν. 876/1979 είναι μεγαλύτερο του προκύπτοντος με το άρθρο 45 του κ.ν. 2190/1920, η εταιρεία υποχρεούται να διανείμει το μεγαλύτερο ποσό, δηλαδή το ποσό των 76.111,52 €.

ΙΙΙ) ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

Μερίσματα		<u>76.111,52</u>
-----------	--	------------------

ΙV) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ

α) Υπόλοιπο την 1/1/98 ακάλυπτης αξίας επενδύσεων του ν. 1262/1982	€	44.020,54
β) Υπόλοιπο την 1/1/98 ακάλυπτης αξίας επενδύσεων του ν. 1892/1990		29.347,03
γ) Αξία επένδυσης ν. 2601/1998 που αναγνωρίζεται για έκπτωση. Επενδύσεις χρήσεως 1998		
€ 117.388,11 x 40% =		46.955,25

Υ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ (Ν. 1262/1982 ΚΑΙ Ν. 1892/1990)

Καθαρά κέρδη ισολογισμού			352.164,34
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές			<u>58.694,06</u>
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη			410.858,40
<u>Μείον:</u> Τακτικό αποθεματικό	11.445,34		
Πλέον: Αναλογών φόρος στο τακτικό αποθεματικό (11445.34 x 35/65) =	<u>6.162,88</u>	17.608,22	
Μείον: Διανεμόμενα κέρδη €	76.111,52		
<u>Πλέον:</u> Ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (76111.52 x 35/65) =	<u>40.983,13</u>	<u>117.094,64</u>	<u>134.702,86</u>
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών			<u>276.155,53</u>
Διαχωρισμός αδιανέμητων κερδών:			
α) Βιομηχανικού κλάδου			
276.155,53 x 3.521.643,43			
----- = 207.116,65			
4.695.524,58			
β) Εμπορικού κλάδου			
<u>276155,53x1173881.5</u>	= 69.038,88		
4.695.524,58			

Α) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1262/1982

$$207.116,65 \times 60\% = 124.269,99$$

Το ποσό του αφορολογήτου αποθεματικού περιορίζεται στο ποσό της ακάλυπτης αξίας επενδύσεων δηλαδή στο ποσό των € 44.020,54.

Β) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1892/1990

$$276.155,53 \times 60\% = 159.823,91$$

Το ποσό αυτό του αφορολογήτου αποθεματικού περιορίζεται στο ποσό των 29.347,03 €, όση δηλαδή είναι η ακάλυπτη αξία επενδύσεων. Το ποσοστό του αφορολόγητου αποθεματικού υπολογίστηκε στο σύνολο των αδιανέμητων κερδών, δηλαδή και στο ποσό των κερδών του εμπορικού κλάδου, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 2166/1993, των αφορολόγητων εκπτώσεων δικαιούνται και οι εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον πραγματοποιούν από 24/8/1993 νέες παραγωγικές επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 1892/1990.

VI) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ Ν. 2601/1998

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		€	352.164,34
Μείον: 1) Τακτικό αποθεματικό	€	11.445,34	
2) Μερίσματα		<u>76.111,52</u>	
Σύνολο		87.556,86	
Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο άνω ποσό			
$87556.86 \times 35/65 =$		<u>47.146</u>	<u>134.702,86</u>
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών			217.461,48
Μείον: 1) Αφορολόγητο αποθεματικό			
v. 1262/82		44.314,01	
2) Αφορολόγητο αποθεματικό			
v. 1892/90		<u>29.347,03</u>	<u>73.367,57</u>
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών			<u>144.093,91</u>
<p>Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να υπολογίσει το αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 2601/1998 σε ολόκληρο το ποσό των αδιανέμητων κερδών δηλαδή στο ποσό των € 144.093,91. Επειδή όμως η προς έκπτωση αξία επενδύσεων ανέρχεται σε 46.955,25, το αφορολόγητο αποθεματικό περιορίζεται στο ποσό αυτό, ήτοι σε:</p>			
			<u>46.955,25</u>
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών			<u>97.138,66</u>

VII) ΕΙΔΙΚΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 1828/1989

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		€	97.138,66
Μείον: Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό			
επενδύσεων άρθρου 22 ν. 1828/89			
$97.138,66 \times 40\% =$			<u>38.855,47</u>
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών			<u>58.283,19</u>
<p><u>Σημείωση:</u> Το αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 2601/1998, καθώς επίσης και το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό νέων επενδύσεων άρθρου 22 ν. 1828/1989 δεν υπολογίζεται επί των δηλουμένων λογιστικών διαφορών.</p>			

VIII) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		€	352.164,34
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές			<u>58.694,06</u>
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη			410.858,40
Μείον: 1) Αφορολόγητο αποθεματικό			
v. 1262/1982		44.020,54	
2) Αφορολόγητο αποθεματικό			
v. 1892/1990		29.347,03	
3) Αφορολόγητο αποθεματικό			
v. 2601/1998		46.955,25	

4)Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων άρθρο 22 ν. 1828/89	<u>38.855,47</u>	<u>159.178,28</u>
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών		<u>251.680,12</u>

ΙΧ)ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

Κύριος φόρος € 251.680,11 x 35%=		88.088,04
<u>Πλέον:</u> Προκαταβολή φόρου επομένου οικον. έτους € 88.088,04 x 55%=		<u>48.448,42</u>
Σύνολο οφειλής		<u>136.536,46</u>

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		352.164,34
<u>Μείον:</u> Φόρος εισοδήματος		<u>88.088,04</u>
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		<u>264.076,30</u>

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

1)Τακτικό αποθεματικό		11.445,34
2)Μερίσματα		76.111,52
3)Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1262/82		44.020,54
4)Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/90		29.347,03
5)Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/98		46.955,25
6)Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων άρθρου 22 ν. 1828/89		38.855,47
7)Υπόλοιπο κερδών εις νέον		<u>17.341,16</u>
Σύνολο		<u>264.076,31</u>

**2.9. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΩΝ
ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**

Όπως αναφέρθηκε αναλυτικότερα παραπάνω, τα συνολικά καθαρά κέρδη όλων των ανώνυμων εταιρειών εισηγμένων ή μη στο Χ.Α.Α. που προκύπτουν με βάση τον Ισολογισμό, μετά τη φορολογική αναμόρφωση και την αφαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 40% για τις μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και τις τραπεζικές εταιρίες και 35% για τις εισηγμένες και για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών Αν. Εταιρειών που η έδρα τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ε.Ε. με μετοχές εισηγμένες, κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υπ/τος, σε κράτος μέλος της Ε.Ε., εκτός των Υπ/των των Τραπεζών (Αρθ. 23 του Ν. 2836/2000). Για να εφαρμοσθεί όμως ο συντελεστής 35% θα πρέπει με την υποβολή της δήλωσης του Υπ/τος, να προσκομισθεί βεβαίωση της Εφορίας του κεντρικού ή του Χρηματιστηρίου, ότι πράγματι οι μετοχές του κεντρικού είναι εισηγμένες σε

αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι μετοχές μιας ανώνυμης εταιρείας εισαχθούν στο Χ.Α.Α. μετά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η εταιρεία αυτή υποχρεούται να συνεχίσει την παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40%, τόσο στα αδιανέμητα κέρδη όσο και στα διανεμόμενα υπό τη μορφή αμοιβών μελών Δ.Σ., ποσοστών κ.λπ. Αν, όμως, κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία εισαγωγής στο Χρηματιστήριο και απλώς δεν έχει αρχίσει ακόμη η διαπραγμάτευση των μετοχών της, η εταιρεία αυτή θα προβαίνει σε παρακράτηση 35% τόσο στα διανεμόμενα όσο και μη καθαρά της κέρδη (Αποφ. υπ. Οικ. 1 03532 1/559/Α0012/Πολ. 1084/ 16.3.98).

Αν στη συνέχεια τα κέρδη αυτά διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή (μερίσματα, ποσοστά και αμοιβές μελών Δ.Σ., αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού κ.λπ.) δεν υπόκεινται ξανά σε φορολογία κατά ρητή διάταξη της παρ. 1 του αρθ. 1 14 του Κ.Φ.Ε., διότι αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

2.10. ΔΙΑΝΟΜΗ - ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

2.10.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 22387 16.9.94, Φ.Ε.Κ. 151 Τεύχος Α') τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε αφορολόγητα αποθεματικά Ανων. Εταιρειών, Ε.Π.Ε., ή Συνεταιρισμών, φορολογούνται αυτοτελώς, κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους στο όνομα της Ανων. Εταιρείας, χωρίς αυτά να συναθροίζονται με τα λοιπά αποτελέσματα βάσει του Ισολογισμού της εταιρείας κατά το χρόνο της διανομής ή της κεφαλαιοποίησης.

Η φορολόγηση των αποθεματικών αυτών γίνεται με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, περί φορολογίας Ανων. Εταιρειών (εισηγμένων ή μη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών). Επομένως, ο συντελεστής που εφαρμόζεται βάσει του αρθ. 109 του Κ.Φ.Ε., για τις ημεδαπές Αν. Εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είναι μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, τις τραπεζικές εταιρείες καθώς και Οργανισμούς, που προβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, είναι 37,5% για τα εισοδήματα της χρήσης 2001 και 35% του 2002, ενώ για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., καθώς και για τα υπ/τα των αλλοδαπών εταιρειών όπου οι μετοχές του κεντρικού τους είναι εισηγμένες σε Χ.Α. της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι 35%.

Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται επί των διανεμομένων αφορολόγητων αποθεματικών, αφού προηγουμένως προσαυξηθούν οι αξίες αυτών κατά το ποσόν του αναλογούντος φόρου, με την εφαρμογή των παραπάνω κατά περίπτωση αναφερομένων συντελεστών.

Εδώ πρέπει να τονισθεί όλως ιδιαίτερος η προσαύξηση των διανεμομένων αποθεματικών με τον αναλογούντα σε αυτά φόρο, γίνεται λόγω του ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. τα διανεμόμενα από τις ανώνυμες εταιρείες κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, η διανομή ολοκλήρου του ποσού που εμφανίζεται στο Λογ. 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» είναι αδύνατη. Μπορεί όμως να διανεμηθούν μόνο μέχρι του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Με βάση λοιπόν των ανωτέρω, το ποσό του αφορολογήτου αποθεματικού που αποφασίζει η Γενική Συνέλευση των μετόχων να διανείμει, ένα συγκεκριμένο ποσό (X), αυτό θεωρείται πάντα ότι είναι καθαρό δηλαδή ΑΝΕΥ ΦΟΡΟΥ εισοδήματος και γι' αυτό το λόγο, η παραπάνω αναφερομένη διάταξη (άρθρο 106 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.) επιβάλλει την αναγωγή του πρώτα σε μεικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου και στη συνέχεια τη φορολόγηση του προκύπτοντος συνολικού ποσού.

Για να γίνει περισσότερο κατανοητό το θέμα αυτό, όπου στην πράξη υπάρχει μεγάλη σύγχυση, δίδεται το παρακάτω παράδειγμα:

Έστω ότι η ανώνυμη εταιρεία «ΖΗΤΑ» μη εισηγμένη στο Χ. Α. Α. μέσω της Γενικής Συνέλευσης αποφασίζει να διανείμει το υπόλοιπο του αφορολογήτου αποθεματικού που εμφανίζεται στο Λογ. 41.90 «Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» ύψους 29.347,03 €.

Το ποσό που μπορεί να διανείμει ή εν πάση περιπτώσει να κεφαλαιοποιήσει είναι της τάξης των 17.608,22 €, διότι από το ποσό των 29.347,03 €, αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος με συντελεστή 40% ή τον ισχύοντα κατά την χρήση συντελεστή φορολογίας ύψους 11.738,81 € (29.347,03 x 40%).

Άρα οι μέτοχοι θα εισπράξουν ως μέρος των ποσών των 6.000.000 δρχ. που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περίπτ. α του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε.

Με άλλα λόγια, εφόσον οι μέτοχοι θα εισπράξουν το ποσό των 17.608,22 €, σύμφωνα με τις διατάξεις που αναφέρθηκαν πιο πάνω (άρθρο 106 παραγρ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

Το ποσό αυτό πρέπει να υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 40%, αφού προηγουμένως αναχθεί σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Επομένως το υπαγόμενο σε φορολογία ποσό ισούται με $17.608,22 + 17.608,22 \times 40/60 = 17.608,22 + 11.738,81 = 29.347,03$ και ο φόρος ισούται με $29.347,03 \times 40\% = 11.738,81$ €.

Σχετικώς με το θέμα αυτό υπάρχουν η υπ' αριθ. 1122241/2246/Α 0012/ Πολ. 1238/31/10/94 εγκύκλιος Διαταγή και η υπ' αριθ. 1073192/10420/Β 0012/ 4.9.95 απόφαση του υπ. Οικονομικών.

Με την καταβολή δε του φόρου από την Ανω. Εταιρεία, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (Μετόχων της Εταιρείας), για τα δια-

νεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αυτά αποθεματικά.

Για την απόδοση του αναλογούντος στα αποθεματικά αυτά φόρου, η Ανων. Εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που προβλέπει το αρθ. 107 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επομένου μήνα από αυτόν που λήφθηκε απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση από το αρμόδιο όργανο, τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε..

Ο φόρος που προκύπτει από την υποβαλλόμενη δήλωση, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μαζί με τη δήλωση, οι δε υπόλοιπες δύο (2) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Τα παραπάνω αναφερόμενα δεν έχουν εφαρμογή σε ορισμένες περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84, και της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90, καθώς επίσης και των παρακάτω αναφερομένων διατάξεων, βάσει των οποίων σχηματίστηκαν αφορολόγητα αποθεματικά, ήτοι:

1. Αρθ. 101 παραγρ. 8 του Ν. 1892/90.

2. Αρθ. 22 του Ν. 1828/89.

3. Αρθ. 11 του Ν. 1882/90.

Όπως επίσης και στο αποθεματικό του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67. Οι περιπτώσεις αυτές αναλυτικότερα έχουν ως εξής:

2.10.2. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών Αν. Εταιρειών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84.

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84 που εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με την παρ. 4 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και στις Ε.Π.Ε., μερικής ή ολικής κεφαλαιοποίησης των αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, δηλαδή των αφορολόγητων κρατήσεων για νέες εγκαταστάσεις του Ν. 3213/1955, του αρθ. 12 του Ν.Δ. 2901/1954, και των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν.Δ. 4002/1959, Α.Ν. 147/1967, Ν.Δ. 1078/1971, Ν.Δ. 1313/1972, Ν.Δ. 331/1974, Ν. 289/1976, Ν. 849/1978, Ν. 1116/1981, Ν. 1262/1982 και του Ν. 1892/90, με εξαίρεση τα αποθεματικά του αρθ. 18 του Α.Ν. 942/49 (από πραγματοποιηθέντα κέρδη μέχρι 31/12/72 για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών) και της παρ. 4 του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67 (προερχόμενα από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, με το οποίο αποσκοπείται ο συμψηφισμός ζημιών που ενδεχομένως να προκύψουν στο μέλλον από την πώληση αυτή), με την προϋπόθεση ότι, κατά τη χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση, θα αυξηθεί το Μετοχικό Κεφάλαιο ή το εταιρικό κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 10%, χωρίς καμία άλλη

επιβάρυνση (εγκ. υπ. Οικ. Ε 1290/Πολ. 19/1985 και 1040321/Πολ. 1093/5.5.92). Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

Ο φόρος που οφείλεται στα κεφαλαιοποιηθέντα παραπάνω αποθεματικά αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται η εταιρεία, με δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σε έναν μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του υπουργείου Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου και καταβάλλεται σε 4 ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή μείωσης του κεφαλαίου, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως Μετοχικό Κεφάλαιο και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του Μετοχικού Κεφαλαίου, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε κατά την κεφαλαιοποίηση. Αυτά δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευση της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας, ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

2.10.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90.

Με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1-5 του Ν. 1892/90, οι ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του αρθ. 18 του Α.Ν. 942/49 και της παρ. 4 του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται με τη διάταξη αυτή φορολογούνται με συντελεστή 5%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση μέσα σε έναν μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του υπ. Εμπορίου στο ΦΕΚ και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Όσα αναφέραμε στην προηγούμενη περίπτωση 1.9.2, σχετικά με την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, τη μη έκπτωση του φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα και τις συνέπειες σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, ισχύουν και στην προκειμένη περίπτωση της κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών αυτών.

2.10.4. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90.

Επίσης, οι Ανώνυμες Εταιρείες που έχουν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν ή από αύξηση της αξίας των συμμετοχών ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του αρθ. Ι του Α.Ν. 148/1967, του Ν. 542/1977, του Ν. 1249/82, της κοινής Υπ. Αποφάσεως Ε' 2665/Πολ. 72/88, και του Ν. 1839/82 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ή άλλων εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση τα εν λόγω αποθεματικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 8 του αρθ. 101 του Ν. 1892/90, με σκοπό τη διανομή νέων μετοχών στους μετόχους των, χωρίς να υπαχθούν σε φορολογία, ενώ αν διανεμηθούν υπόκεινται σε φορολογία. (Εγκ. υπ. Οικ. Η 1028579/10072/Πολ. 1062/27.2.89 Δ.Φ.Ν. Τόμος 43ος Σελ. 404).

2.10.5. Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών.

Τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά που προβλέπονται από τις διατάξεις (α) της κοινής υπουργικής Απόφασης των υπουργ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, Ε 2665/88, (β) του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και (γ) του αρθ. 11 του Ν. 1882/90, κατά την κεφαλαιοποίηση τους δεν φορολογούνται, με την προϋπόθεση ότι η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται μετά την πάροδο τριετίας από τον χρόνο σχηματισμού τους, πρόσφατα όμως, το υπ. Οικονομικών με την υπ' αριθ. 1163/23.5.96 εγκύκλιο του⁽¹⁾ δέχθηκε ότι μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 προ της παρόδου τριετίας από του σχηματισμού του, εφόσον η επιχείρηση πραγματοποίησε τη σχετική επένδυση νωρίτερα από την κεφαλαιοποίηση αυτή.

2.10.6. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67.

Το ειδικό αυτό αποθεματικό αφορά κέρδη από την πώληση χρεογράφων, σε περίπτωση διανομής του ή κεφαλαιοποίησης ή διάλυσης της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 φορολογείται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις ισχύουσες διατάξεις στο όνομα της Αν. Εταιρείας, δηλαδή σήμερα με συντελεστή 40% και από τη χρήση 2001 ο συντελεστής αυτός γίνεται 37,5% και το 2002 και έπειτα 35% αν οι μετοχές της εταιρείας δεν είναι εισηγμένες στο Χ. Α. Α. ή αν πρόκειται για τραπεζική εταιρεία και 35% αν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α οι μετοχές (αρθ. 109 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Ενώ απεναντίας προηγουμένως, δηλαδή προ της 30/6/1992, το αποθεματικό αυτό κατά τη διανομή του ή τη διάλυση της εταιρείας φορολογείτο στην πηγή ως μέρος των μετόχων της

εταιρείας.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι ενώ το εν λόγω άρθρο, ομιλεί για αναγωγή του διανεμομένου αποθεματικού σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, το υπ. Οικονομικών με το υπ' αριθμ. 1073192/10420/Β 0012/4.9.1995 έγγραφο του αναφέρει ότι το ποσό που επιτρέπεται να κεφαλαιοποιηθεί και ο φόρος που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, υπολογίζεται επί του προτιθέμενου για κεφαλαιοποίηση αποθεματικού.

Δηλαδή έστω για κεφαλαιοποίηση αποθεματικό εταιρείας μη εισηγμένης στο Χ.Α.Α., ύψους 10 εκατ. δρχ., το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί είναι 29.347,03 - (29.347,03 x 40%) = 17.608,22 €. Το αποθεματικό αυτό δεν συναθροίζεται με το αποτέλεσμα του Ισολογισμού κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης, η υποβολή δε της δήλωσης που προβλέπεται από το άρθρο 107 του Κ.Φ.Ε. και η απόδοση του φόρου εισοδήματος γίνεται σύμφωνα με όσα έχουν αναφερθεί παραπάνω.

2.10.7. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε. που παραπέμπουν στην παρ. 4 του εν λόγω άρθρου, τα αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο, όπως αυτά είναι οι τόκοι καταθέσεων, οι τόκοι εντόκων γραμματίων και ομολόγων REPOS, στους οποίους έχει παρακρατηθεί φόρος 15%, η υπεραξία από την πώληση αυτοκινήτου ως εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου κ.λπ. **φορολογούνται αυτοτελώς** και δεν συναθροίζονται μετά τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας. Με τον τρόπο αυτό εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της.

Σε περίπτωση όμως διανομής ή κεφαλαιοποίησης των, αυτά φορολογούνται **αυτοτελώς και δεν προστίθενται στα αποτελέσματα του Ισολογισμού κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση**, αφού πρώτα γίνει αναγωγή των σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος με τον ισχύοντα εκάστοτε φορολογικό συντελεστή 35% ή 40% κατά περίπτωση, στο όνομα της εταιρείας.

Το ίδιο δε καθεστώς ισχύει σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. και στα αποθεματικά που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο, όπως και στην περίπτωση διανομής αφορολογήτων αποθεματικών που έχουν δημιουργηθεί από αφορολόγητα έσοδα όπως είναι οι τόκοι εντόκων γραμματίων, τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, οι τόκοι καταθέσεων, τα αποθεματικά του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967 κ.λπ.

Εδώ πρέπει να τονισθεί, ότι σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατηθείς από τα παραπάνω αναφερόμενα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα φόρος (15%) συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο (Α.Ε.) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αυτά αποθεματικά κέρδη.

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι 29.6.1992 από μερίσματα προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές Α.Ε. δεν υπόκειται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων όπως συμβαίνει στην προηγούμενη περίπτωση. Εδώ ισχύουν τα ίδια που αναφέρθηκαν παραπάνω στην παράγραφο 1.9.1. για τη δήλωση και απόδοση του σχετικού φόρου εισοδήματος.

Σχετικά με το θέμα αυτό βλέπετε πιο κάτω στην παράγραφο 1.9.9 εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων και φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο αποθεματικών.

2.10.8. Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση του 40% ορισμένων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει οι εταιρείες μέχρι 31/12/1996 και τα οποία προέρχονται από κέρδη τα οποία είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο που είχαν προκύψει. Τα σχηματισθέντα αυτά αποθεματικά είχαν προσωρινή απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, καθόσον με τις ισχύουσες διατάξεις τα εν λόγω αποθεματικά σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης ή διάλυσης της επιχείρησης υπόκειντο σε φορολογία εισοδήματος με τους ισχύοντες συντελεστές 35% ή 40% κατά περίπτωση.

Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται τα εξής:

1. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 17,5% στο 40% των αποθεματικών που είχαν προκύψει από υπεραξία από την πώληση μετοχών και εν γένει χρεογράφων μέχρι την 31/12/1996. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε όλα γενικά τα νομικά πρόσωπα που έχουν σχηματίσει αποθεματικά από πώληση χρεογράφων και εμφανίζονται στα βιβλία τους και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή μέχρι την 17/2/1998. Τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα, αν το επιθυμούν να φορολογηθούν με τον ίδιο συντελεστή (17,5%) και για ποσά αποθεματικών μεγαλύτερα του 40% αυτών που σχηματίστηκαν, εφόσον υποβάλλουν δήλωση καταβολής του σχετικού φόρου.

Για την απόδοση του αναλογούντος φόρου προβλέπεται η υποβολή ιδιαίτερης δήλωσης η οποία πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 17/4/1998 και ο φόρος που προκύπτει θα καταβληθεί σε πέντε (5) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 4 την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων, από την υποβολή της δήλωσης, διμήνων.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα φορολογηθέντα αυτά αποθεματικά, τόσο για την εταιρεία όσο και για τους μετόχους ή εταίρους αυτής.

Τα φορολογηθέντα αυτά αποθεματικά μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται μεταφέρονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της εταιρείας

και μπορούν να διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οποτεδήποτε ή να εξαχθούν στο εξωτερικό, προκειμένου για αλλοδαπές εταιρείες, χωρίς άλλη φορολογική επιβάρυνση.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και για όλα εν γένει τα σχηματισθέντα αποθεματικά, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στην παρ. 3 αυτού του άρθρου, που προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο της πρόκυψης τους, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων νόμων. Επομένως στην αυτοτελή φορολόγηση 17,5% περιλαμβάνονται και τα διάφορα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει μέχρι και την 31/12/1996 τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί και αλλοδαπές επιχειρήσεις) και τα οποία προέρχονται από κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία. Ενδεικτικά αναφέρονται τα αφορολόγητα κέρδη από τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου, από τόκους καταθέσεων που είχαν προκύψει πριν τη φορολόγηση τους, τα κέρδη από υπεραξία πώλησης ακινήτων που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος, το μέρος των κερδών των τραπεζών που απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος κ.λπ.

Με την παρ. 3 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παρ. 1 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πέραν των τεκμαρτών πραγματικά κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος και για τα κέρδη των τεχνικών εταιρειών από την εκτέλεση τεχνικών έργων στην αλλοδαπή που απαλλάσσονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4171/1961. Ειδικά στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής φορολόγησης που επιβάλλεται ορίζεται σε 12,5%.

Με τις διατάξεις της παρ. 4 αυτού του άρθρου ορίζονται περιοριστικά τα αποθεματικά (τα αφορολόγητα), τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τα αποθεματικά αυτά είναι τα εξής:

α) Τα αφορολόγητα αποθεματικά ή οι αφορολόγητες εκπτώσεις που σχημάτισαν τα νομικά πρόσωπα λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, βάσει των αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, ν. 1262/1982, ν. 1828/1989, ν. 1116/1981, ν. 849/1978, ν.δ. 1078/1971, ν. 4002/1959 κ.λπ.).

β) Τα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι ανώνυμες εταιρείες, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει, είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1987, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982, του ν. 1839/191 και του ν. 2065/1992 μετά από κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν οι ανώνυμες εταιρείες.

γ) Τα αποθεματικά που αναφέρονται στην παρ. 2 αυτού του άρθρου (κέρδη μη φορολογηθέντα βάσει διατάξεων νόμων), τα οποία έχουν σχηματίσει οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των διατάξεων του ν. 2065/1992, δηλαδή για το διάστημα, κατά

το οποίο τα κέρδη τους φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.

δ) Τα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι αγροτικοί συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού από τα κέρδη, τα οποία απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης της παρ. 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε.

ε) Τα αποθεματικά που αναφέρονται στην παρ. 2 αυτού του άρθρου, που έχουν σχηματίσει οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία με βάση τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

στ) Τα αποθεματικά των παρ. 1 και 2 του άρθρου αυτού που έχουν σχηματίσει οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

4.Με τις διατάξεις της παρ. 5 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. εξακολουθούν να ισχύουν για το μέρος των προαναφερθέντων αφορολόγητων αποθεματικών που απομένει μετά την αφαίρεση του τμήματος αυτών που φορολογήθηκε αυτοτελώς με 17,5% ή 12,5%. Δηλαδή το υπόλοιπο των κερδών αυτών θα φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να συναθροισθεί με το προκύπτον αποτέλεσμα του Ισολογισμού, σε περίπτωση που το ποσό αυτό κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί στους μετόχους οποτεδήποτε.

2.10.9. Εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολογήτων και φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών.

Σχετικά με τις λογιστικές εγγραφές των αδιανέμητων καθαρών κερδών που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο ως και των καθαρών κερδών των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που υπερβαίνουν τα τεκμαρτά κέρδη, έχει εκδοθεί αφ' ενός μεν η υπ' αριθ. 1044770/Πολ. 1117/23.3.93 Απόφ. του υπ. Οικονομικών, αφ' ετέρου δε η υπ' αριθ. 1122241/2246/Α 0012/Πολ. 1238/31.10.94 που αναφέρονται λεπτομερώς στον τρόπο υπολογισμού και απεικόνισης των, στις οποίες μάλιστα παραπέμπουμε για περισσότερες λεπτομέρειες. Ενώ κατά τη διανομή αποθεματικών φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο, πρέπει να γίνονται οι παρακάτω αναφερόμενες εγγραφές, για καλύτερη δε κατανόηση κρίνεται σκόπιμο να δοθούν παρακάτω οι λογιστικές εγγραφές κεφαλαιοποίησης αποθεματικού Ανώνυμης Εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. που προήλθε από τόκους προθεσμιακών καταθέσεων, ύψους 20.000.000 δρχ., από τους οποίους τόκους έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος 15%, ύψους 3.000.000 δρχ. και οι οποίες εγγραφές αναλυτικά έχουν ως παρακάτω:

	X	Π
----- // -----		
41 Αποθεματικά-διαφορές αναπρ. επιχ. επενδύσεων		
41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο		
41.91.00 Αποθ. Τόκων προθεσμ. καταθέσεων	58.694,06	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση		
Μεταφορά αποθεματικών χρήσης 1994 για κεφαλαιοποίηση		58.694,06
----- // -----		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος	20.542,92	
54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη		
54.07 Φόρος εισοδήματος		
Αναλογών φόρος εισοδήματος κεφαλ. Αποθεματικών		20.542,92
----- // -----		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07 Λογ/μος αποθεματικών προς διάθεση	58.694,06	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος		20.542,92
88.99 Κέρδη προς διάθεση		38.151,14
----- // -----		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	38.151,14	
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση μετ. κεφ.		38.151,14
----- // -----		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογικών κερδών		
33 Χρεώστες διάφοροι	8.804,11	
33.13 Ελληνικό Δημόσιο, προκαταβλημένοι και παρακρατούμενοι φόροι		
33.13.06 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος από τόκους		
Συμψηφισμός παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος		8.804,11

Μετά τις παραπάνω εγγραφές και αφού εγκριθεί η κεφαλαιοποίηση αυτή από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Εταιρείας με την εξαιρετική απαρτία και πλειοψηφία που προβλέπει ο Κ. Ν. 2190/20, τότε γίνεται και η παρακάτω λογιστική εγγραφή για την ολοκλήρωση της κεφαλαιοποίησης, η οποία έχει ως εξής:

	X	Π
----- // -----		
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91.00 Αποθεματικά τόκων προθ. Καταθέσεων	38.151,14	
40 Κεφάλαιο		38.151,14
40.00 Καταβελ. Μετοχ. Κεφ. Κοινών μετοχών		
----- // -----		

2.10.10. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των κεφαλαιοποιουμένων αποθεματικών.

Κατά την κεφαλαιοποίηση των διαφόρων αποθεματικών, εκτός του θέματος της υπαγωγής των σε φόρο εισοδήματος στο όνομα της Αν. Εταιρείας υπάρχει και θέμα επιβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων (Φ.Σ.Κ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 18 του Ν. 1676/86.

Με τις διατάξεις της παρ. ι.γ. του αρθ. 18 του εν λόγω νόμου, η αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου Αν. Εταιρείας που γίνεται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους (πάγια, αγαθά, εμπορεύματα, χρήματα κ.λπ.) προκειμένου ο εισφέρων να αποκτήσει δικαίωμα ψήφου ή συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρείας, υπόκειται στο Φ.Σ.Κ. 1%.

Ειδικά η διαφορά που προέρχεται από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, κατά το χρόνο της δημιουργίας της δεν υπόκειται σε Φ.Σ.Κ., καθότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, αν όμως γίνει κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής, που έχει ως συνέπεια την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ι.α. του εν λόγω άρθρου, υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Σ.Κ. (Απόφ. υπουρ. Οικ. 1115824/9651/Δ0014/Πολ. 1230/10.8.94).

Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Σ.3657/442/Πολ. 349/19.12.86 εγκ. του υπουργ. Οικον. (Δ.Φ.Ν. 1987 σελ. 99) που ερμηνεύει τις διατάξεις του αρθ. 18 του Ν. 1676/86, εξαιρούνται του Φ.Σ.Κ. οι κεφαλαιοποιήσεις των υπεραξιών «αποθεματικών», που δημιουργούνται από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που γίνονται βάσει ορισμένων νόμων (Ν. 1542/77, Ν. 1249/82, κ.λπ.), γιατί με την αναπροσαρμογή αυτή δεν γίνεται πραγματική αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, αλλά απλή τιμαριθμική μεταβολή της αξίας αυτών (Απόφ. Σ.τ.Ε. 219/1958 και 3056/1974).

Ενώ απεναντίας, σύμφωνα με την ερμηνεία του άρθρου 18 από την παραπάνω απόφαση του υπ. Οικονομικών, η υπεραξία που δημιουργείται από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της μετατρεπομένης ή συγχωνεούμενης Επιχείρησης από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20, υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. μόνο στο ποσό που κεφαλαιοποιείται κατά το χρόνο της μετατροπής ή της συγχώνευσης, ενώ το υπόλοιπο αυτής που ενδεχομένως παραμένει και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό της ομάδος 41.96 του Γ.Λ.Σ. με τον τίτλο «Υπεραξία λόγω συγχώνευσης ή μετατροπής» δεν υπόκειται σε φόρο μέχρι το χρόνο της κεφαλαιοποίησης (Απόφ. υπ. Οικ. Σ 1467/ 235/Πολ. 145/11.5.87).

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1β του αρθ. 22 του Ν. 1676/86, η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, απαλλάσσεται από το Φ.Σ.Κ.

2.10.11. Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών.

Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των αφορολόγητων αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται παρατηρούνται τα εξής:

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στο Λογ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» μας το ορίζει το Γενικό ή Λογιστικό Σχέδιο παρ. 2.2.404. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η προς κεφαλαιοποίηση διαφορά αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων του Λογ. 41.07 δεν συντρέχει λόγος να μεταφέρεται στον παραπάνω λογαριασμό κατά την προηγούμενη της κεφαλαιοποίησης χρήση.

Από τη φορολογική νομοθεσία η κεφαλαιοποίηση πραγματικών αποθεματικών, δηλαδή αποθεματικών προερχόμενων αποκλειστικά από μη διανεμηθέντα σε προηγούμενες χρήσεις λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, εξομοιώνεται με διανομή μερίσματος στους μετόχους και αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες (άρθρο 26 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955 που εντάχθηκε στο άρθρο 25 παρ. 1 Ν. 2238/1995). Επομένως, και ο λογιστικός χειρισμός πρέπει να είναι ευθυγραμμισμένος με τις διατάξεις αυτές. Ειδικότερα, ο λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων, συνοψίζεται ως ακολούθως:

1. Μεταφορά του προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικού, από τον οικείο υπολογαριασμό του 41, στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση». Η μεταφορά αυτή γίνεται κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού, προκειμένου να εγκριθεί η κεφαλαιοποίηση από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων (όχι από έκτακτη Γ.Σ.) μαζί με την έγκριση του Ισολογισμού της χρήσης.
2. Ακολουθεί η λογιστική εγγραφή υπολογισμού του τυχόν αναλογούντος φόρου, όταν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις επιβάλλεται φόρος (όπως π.χ. άρθρο 101 παρ. 2 Ν. 1892/1990), οπότε χρεώνεται ο λογαριασμός 88.08 με πίστωση του λογαριασμού 54.07.
3. Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταφοράς του λογ/σμού 88.07 «Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση» στην πίστωση του λογ/σμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και από αυτόν (τον 88.99) μεταφέρεται το προς κεφαλαιοποίηση ποσό του αποθεματικού στην πίστωση του λογ/σμού 43.90 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου».
4. Μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την Τακτική Γενική Συνέλευση και αφού πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 7β του Κωδ. Ν. 2190/1920 δημοσιότητα, διενεργούνται οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου, με τη διαφοροποίηση ότι επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου δεν εισφέρονται (σε χρήμα ή σε είδος) από τους μετόχους, αλλά λαμβάνονται από τα αποθεματικά, δύναται να μη χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο», καθώς και οι λογαριασμοί 40.02 και 40.03.

5. Όταν συντρέχει και η περίπτωση, μαζί με την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού, να γίνεται αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου και με καταβολή μετρητών από τους μετόχους (όπως π.χ. άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 1473/184 ή προαιρετικά), τότε για την αύξηση αυτή διενεργούνται όλες οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών (Εγκ. υπ. Εθνικής Οικον. 8351/Λ.Σ. 2288/5 Ν. 241/95).

2.11. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος η διάθεση των κερδών της Α.Ε. πραγματοποιείται αν από τα καθαρά της κέρδη παρακρατηθεί ένα ποσοστό για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του πρώτου μερίσματος.

Με βάσει τους διάφορους αναπτυξιακούς νόμους δίνεται η δυνατότητα στις Α.Ε. να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά καθώς επίσης και αφορολόγητες εκπτώσεις. Για την πραγματοποίηση αυτή είναι αναγκαίο να πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις τόσο κατά την πραγματοποίηση όσο και κατά την φορολόγηση αυτών των αφορολόγητων αποθεματικών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων των εκάστοτε αναπτυξιακών νόμων ορίζεται με σαφήνεια ο τρόπος διανομής ή κεφαλαιοποίησης των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών καθώς επίσης και ο λογιστικός τους χειρισμός.

Θα πρέπει να σημειωθεί η σπουδαιότητα των αναπτυξιακών νόμων τόσο για την ανάπτυξη όσο και για την επιβίωση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα αναφέρουμε την περίπτωση του αναπτυξιακού νόμου 2386/96 ο οποίος δίνει την δυνατότητα στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις να συγχωνευθούν αποκομίζοντας ως πλεονέκτημα την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος η οποία ανέρχεται σε ποσοστό 25%.

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 2601/98
(Φ.Ε.Κ. 31/15.4.1998 ΤΕΥΧΟΣ Α), ΤΟΥ Ν.1892/1990
ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 ΤΟΥ Ν. 1828/1989(2)**

Εισαγωγή

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2601/98 παρέχονται, από 15/4/1998, οικονομικές και φορολογικές ενισχύσεις στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις με ορισμένους όρους και προϋποθέσεις, τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό.

Ο σκοπός του νόμου αυτού είναι η ανάπτυξη των ιδιωτικών επενδύσεων στην Ελλάδα και μέσω αυτών:

- Η συμβολή στην επίτευξη των στόχων της περιφερειακής ανάπτυξης.
- Η αύξηση των θέσεων απασχόλησης.
- Η αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων.
- Η αναδιάρθρωση τομέων και κλάδων της παραγωγής.
- Η αξιοποίηση επιχειρηματικών ευκαιριών στον ελληνικό και τον ευρύτερο διεθνή χώρο.
- Η συμβολή στην προστασία του περιβάλλοντος και την εξοικονόμηση ενέργειας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του εν λόγω νόμου τα είδη των παρεχόμενων ενισχύσεων για την πραγματοποίηση των υπαγομένων επενδύσεων, προγραμμάτων και επιχειρηματικών σχεδίων είναι τα παρακάτω:

α. Επιχορήγηση που συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης της επένδυσης ή του επιχειρηματικού σχεδίου.

β. Επιδότηση των τόκων που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων τόκων των μεσομακροπρόθεσμων δανείων τετραετούς τουλάχιστον διάρκειας, που λαμβάνονται για την υλοποίηση της ενισχυόμενης δαπάνης της επένδυσης.

γ. Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτεται για την απόκτηση της χρήσης καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού.

δ. Φορολογική απαλλαγή ύψους μέχρι ενός ποσοστού ή του συνόλου της αξίας της πραγματοποιούμενης και ενισχυόμενης δαπάνης της επένδυσης ή και της αξίας της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση. Η ενίσχυση αυτή συνιστάται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος μη διανεμόμενων κερδών της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση της επένδυσης ή του προγράμματος, με το σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού.

ε. Ειδικά κίνητρα, πέραν των ανωτέρω, για ιδιαιζόντως σημαντικές βιομηχανικές, μεταλλευτικές και τουριστικές επενδύσεις, ύψους άνω των 7.336.757,15 €, που προέβλεπαν οι διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 3

και της παρ. 6 του άρθρου 4 του καταργηθέντος νόμου 4171/1961 «Περί λήψεως γενικών μέτρων για την υποβοήθηση της ανάπτυξης της οικονομίας της χώρας» (ΦΕΚ. 93 Α/1961).

3.1. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΦΟΡΕΩΝ

Ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου και μάλιστα με την παρ. 1 οι φορείς (εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις) που αναφέρονται στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου που επενδύουν σε δραστηριότητες του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, για την εφαρμογή των ενισχύσεων διακρίνονται σε **ΝΕΟΥΣ** και **ΠΑΛΑΙΟΥΣ**.

ΝΕΟΙ:

Είναι νεοϊδρυόμενες εταιρικές ή ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και εκείνες που υποβάλλουν αίτηση για εφαρμογή των ενισχύσεων του νόμου αυτού πριν παρέλθει πενταετία από τη σύσταση τους ή την έναρξη επιτηδεύματος, προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις. Εταιρείες που προήλθαν από μετατροπή άλλης εταιρείας ή ατομικής επιχείρησης ή από συγχώνευση εταιρειών ή και ατομικών επιχειρήσεων ή εκείνες που απορρόφησαν άλλη εταιρεία ή ατομική επιχείρηση ή κλάδο άλλης, καθώς και εκείνες που απορροφήθηκαν από άλλη εταιρεία, δεν νοούνται ως νέοι φορείς, εφόσον μία από τις πιο πάνω εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις πριν από τη μετατροπή, τη συγχώνευση ή την απορρόφηση αποτελεί παλαιό φορέα.

Δηλαδή στην περίπτωση αυτή πρέπει να ανατρέχουμε στο χρόνο ίδρυσης των, για να υπολογίσουμε αν υπερβαίνει την πενταετία.

ΠΑΛΑΙΟΙ:

Είναι εκείνοι που υποβάλλουν αίτηση για εφαρμογή των ενισχύσεων, μετά την πάροδο πενταετίας από τη σύσταση τους ή την έναρξη επιτηδεύματος προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις.

Με την παρ. δε 2 του άρθρου 2 του νόμου αυτού, για τους **ΝΕΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ** παρέχονται όλα τα είδη των ενισχύσεων, εναλλακτικά ως εξής:

1. Επιχορήγηση και επιδότηση τόκων ή/και επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2. Φορολογική απαλλαγή και επιδότηση τόκων.

Και για τους **ΠΑΛΑΙΟΥΣ** μόνο οι ενισχύσεις της φορολογικής απαλλαγής και της επιδότησης των τόκων.

Οι προβλεπόμενες πιο πάνω ενισχύσεις της παρ. 2 του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου, δεν έχουν εφαρμογή στους παρακάτω αναφερόμενους φορείς για τους οποίους ισχύουν περιοριστικά τα αναφερόμενα για τον καθένα φορέα σημειούμενα κίνητρα, ήτοι:

3.1.1. Παλαιοί φορείς.

1. Μόνο επιχορήγηση

- Δαπάνες υλοποίησης Business Plan μεταποιητικών επιχειρήσεων 2-5 ετών, κόστους μεγαλύτερο των 2.934.702,86 € (άρθρο 3 παρ. 1 εδάφ. α περ. XV του Ν. 2601/98).
- Δαπάνες υλοποίησης Business Plan 2-3 ετών, για διάσωση και αναδιάρθρωση βιομηχανιών (άρθρο 3 παρ. 1 εδαφ. α περ. XVI του Ν. 2601/98).
- Δαπάνες υλοποίησης Business Plan επιχειρήσεων λογισμικού 2-5 ετών κόστους μεγαλύτερο των 1.467.351,43 €. (άρθρο 3 παρ. 1 εδάφ. ε περ. V του Ν. 2601/98).
- Δαπάνες υλοποίησης Business Plan μεταλλευτικών επιχειρήσεων 2-5 ετών, κόστους μεγαλύτερο των 2.934.702,86 € (άρθρο 3 παρ. 1 εδάφ. ζ περ. XII του Ν. 2601/98).
- Επενδύσεις για δημοσίας χρήσης σταθμών αυτοκινήτων.

2. Όλα τα κίνητρα και πιθανά και πρόσθετα, πέραν των προβλεπόμενων από το νόμο.

- Δαπάνες υλοποίησης Business Plan 2-3 ετών, διάσωσης και αναδιάρθρωσης μεταποιητικών και μεταλλευτικών επιχειρήσεων, που βρίσκονται σε δυσμενή πορεία και απασχολούν τουλάχιστον 150 άτομα.

3. Όλα τα κίνητρα

- Για σημαντικές για την εθνική οικονομία επενδύσεις άνω των 7.336.757,15 €. Για ολοκληρωμένο εκσυγχρονισμό ξενοδοχειακών μονάδων ή Campings.
- Για επιχειρήσεις των ΟΤΑ, της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ή των Συνεταιρισμών.

3.1.2. Παλαιοί και νέοι φορείς.

1. Μόνο επιχορήγηση

- Για σταθμούς αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, επιχορήγηση κατά θέση στάθμευσης.
 - Δαπάνες και εξοπλισμός που σχετίζονται με αναγνωρισμένα πιστοποιητικά διασφάλισης ποιότητας.
 - Για δαπάνες μετατροπής μεταποιητικών μονάδων, ώστε να γίνουν ευέλικτες.
 - Για επενδύσεις σε μεταποιητικές μονάδες περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας.
 - Δαπάνες επενδύσεων παραγωγής καινοτομικών προϊόντων ή εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγή.
 - Δαπάνες για ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών ή βιοτεχνικών μονάδων οικολογικής αποσυναρμολόγησης προϊόντων συσκευασίας και λοιπών προϊόντων κ.λπ.

2. Μόνο επιχορήγηση, επιδότηση τόκων ή και επιδότηση Leasing.

• Στις Ιερές Μονές, για ανέγερση και εκσυγχρονισμό ξενώνων και χώρων κοινωνικών ή πολιτιστικών λειτουργιών, καθώς μετατροπή κτιρίων για τους πιο πάνω σκοπούς.

3.2. ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΝΙΣΧΥΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/98 στο καθεστώς των ενισχύσεων του νόμου αυτού υπάγονται οι παρακάτω κατηγορίες επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για επενδυτικές και λοιπές δαπάνες, όπως αυτές προσδιορίζονται για κάθε μία κατηγορία δραστηριότητας, ήτοι:

α. Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που ασκούν τις δραστηριότητες οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 15 του παρόντος νόμου

Ενισχυόμενες δαπάνες:

i. Η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός βιομηχανοστασίων, κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.

ii. Η κατασκευή νέων αποθηκευτικών ή ψυκτικών χώρων, χώρων ξήρανσης και συντήρησης προϊόντων.

iii. Η αγορά αποπερατωθισών ή ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων που παραμένουν σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται τουλάχιστον για δύο (2) έτη πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος.

3.3. ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 2601/98

3.3.1. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή της φορολογικής απαλλαγής του Ν. 2601/98.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 27 του άρθρου 6 του Ν. 2601/98 ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις απαλλαγής μέρους των καθαρών κερδών της κάθε μιας χρήσης για επενδύσεις ή και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού, που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις και οι οποίες προϋποθέσεις αναλυτικά έχουν ως εξής:

1. Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη, που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον Ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα, είτε αυτές περιλαμβάνονται στις

υπαγόμενες στον παρόντα νόμο δραστηριότητες είτε όχι και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία αυτές ασκούνται, μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η φορολογική απαλλαγή πραγματοποιείται από τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση, αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις.

2. Σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση ή η χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού. Σε περίπτωση που έχει υποβληθεί αίτηση για ένταξη της επένδυσης στο καθεστώς ενισχύσεων της φορολογικής απαλλαγής και επιδότησης τόκων σύμφωνα με την παρ. 24 του άρθρου 8, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται επίσης από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί η σχετική διαπιστωτική πράξη ένταξης που προβλέπεται στην περίπτωση (β) της παρ. 24 του άρθρου 8. Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική αυτή χρήση ή αν αυτά που πραγματοποιούνται δεν επαρκούν, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή και της αξίας του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση, οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις δέκα διαχειριστικές χρήσεις.
3. Ειδικά προκειμένου για επενδύσεις ή/και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού που η υλοποίηση τους διαρκεί πέραν της μιας διαχειριστικής χρήσης, παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού της απαλλαγής από τα κέρδη κάθε διαχειριστικής χρήσης, για τις δαπάνες των επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο ή και για τα μισθώματα του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση κάθε χρόνο, με την προϋπόθεση ότι η επένδυση ή/και το πρόγραμμα θα ολοκληρωθεί εντός πενταετίας από το χρόνο έναρξης του.
4. Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής εμφανίζεται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
5. Οι φορείς που εφαρμόζουν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων, τα οποία καθορίζονται με την κοινή απόφαση που προβλέπει η παρ. 24 του άρθρου 8 του εν λόγω νόμου.
6. Η επιχείρηση υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία της Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) αίτηση με την οποία θα ζητεί τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης. Με την αίτηση συνυποβάλλεται κατάσταση στην οποία αναγράφονται αναλυτικά όλες οι δαπάνες που αναφέρονται στην πραγματοποιηθείσα παραγωγική επένδυση και τα στοιχεία των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων που

εκδόθηκαν.

7. Τα ανωτέρω δικαιολογητικά υποβάλλονται μέσα στις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 62, 64 και 107 του ν. Κ.Φ.Ε. κατά περίπτωση.
8. Μετά την υποβολή των πιο πάνω δικαιολογητικών και το αργότερο μέχρι τέλος του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο των πραγματοποιηθεισών επενδύσεων.
9. Για την εφαρμογή της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής για απόκτηση της χρήσης εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα οριζόμενα στις περιπτώσεις (α), (β) και (γ) της παρ. 11 του άρθρου 6 του εν λόγω νόμου, ήτοι:

α. Να υπάρχει ο όρος στη σύμβαση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ότι ο καινούργιος και σύγχρονος μηχανολογικός εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης μετά τη λήξη της μίσθωσης.

β. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός να έχει εγκατασταθεί και να έχει γίνει έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας του.

γ. Η σύμβαση να έχει γίνει σε ευρώ και ακόμη με χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 24 εδάφ. στ του άρθρου 8 του εν λόγω νόμου η ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής για επένδυση για την υλοποίηση της οποίας δεν ζητείται και επιδότηση τόκων, καθώς επίσης και για τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού, εφαρμόζεται χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη υποβολή αίτησης και η έκδοση πράξης ένταξης οποιουδήποτε οργάνου.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι με βάσει τις διατάξεις της περίπτωσης ο' της παραγρ. 2 του αρθ. 14 του εν λόγω νόμου, μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης από την περίπτωση ζ της παραγρ. 24 του αρθρ. 8 του νόμου αυτού κοινής υπουργικής απόφασης, για τα δικαιολογητικά και στοιχεία καθώς και τις διαδικασίες ελέγχου των επενδύσεων ή και προγραμμάτων που κάνουν χρήση της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής, διατηρείται σε ισχύ η υπ' αριθ. 1025990/26509/10129/Πολ. 1060/7.3.1991 Αποφ. του Υπ. Οικονομικών.

3.3.2. Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς των αφορολογήτων αποθεματικών του Ν. 2601/98.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 εδάφ. ΙΙΙ του άρθρου 11 του Ν. 2601/98 έχουμε ανάκληση των φορολογικών απαλλαγών και καταβολή των οφειλόμενων φόρων στις παρακάτω περιπτώσεις, ήτοι:

(α) Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής που σχηματίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία:

1. Πουλήθηκαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πριν περάσουν πέντε (5) χρόνια από τότε που αγοράστηκαν ή έπαψαν να χρησιμοποιούνται τα μηχανήματα των οποίων η χρήση είχε αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση και ακυρώθηκε η σύμβαση, για το ποσό που το αφορολόγητο αποθεματικό αντιστοιχεί στην αξία των πάγιων αυτών στοιχείων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται, αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πάγια αυτά στοιχεία, μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η πώληση ή η διακοπή της χρηματοδοτικής μίσθωσης τους, με νέα πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις της ενισχυόμενης δαπάνης της επένδυσης ή της χρηματοδοτικής μίσθωσης που ορίζει το παρόν.
 2. Θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί.
 3. Διαλύεται η ατομική επιχείρηση ή η εταιρεία λόγω θανάτου του επιχειρηματία ή μέλους της εταιρείας.
- (β) Επίσης το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε φορολογείται:
1. Σε περίπτωση αποχώρησης εταίρου, στο όνομα του, στο χρόνο αποχώρησης του και για το ποσό που αναλογεί σ' αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία.
 2. Σε περίπτωση μεταβίβασης εταιρικής μερίδας, στο όνομα του μεταβιβάζοντος, στο χρόνο της μεταβίβασης και για το ποσό που αναλογεί σ' αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία.
 3. Σε περίπτωση ανάληψης του αποθεματικού από εταίρο ή τους κληρονόμους του στο όνομα του αναλαμβάνοντα, στο χρόνο της ανάληψης και για το ποσό που αναλαμβάνεται από αυτόν.
 4. Σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου και εφόσον η εταιρεία συνεχίζεται νόμιμα μόνο μεταξύ των λοιπών εταίρων, στο όνομα του κληρονόμου και για το ποσό που αναλογεί σ' αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του θανόντος στην εταιρεία.
 5. Σε περίπτωση που η επιχείρηση μετά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αποκτά την κυριότητα του εξοπλισμού.

(γ) Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης της επένδυσης ή και μη απόκτησης της χρήσης του εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση εντός της πενταετούς προθεσμίας που ορίζεται από την παρ. 27 του άρθρου 6 του εν λόγω νόμου, η επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού.

Οι πιο πάνω δηλώσεις θεωρούνται εκπρόθεσμες και οι υπόχρεοι που υποβάλλουν αυτές ή δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν ανακριβείς υπόκεινται στις κυρώσεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος

και πρόσθετου φόρου, που οφείλεται με βάση τη δήλωση της παραγράφου αυτής, καταβάλλεται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών.

3.3.3. Αφορολόγητα αποθεματικά προηγούμενων αναπτυξιακών νόμων.

3.3.3.1. Παρεχόμενες φορολογικές απαλλαγές τον άρθρου 22(1) τον ν. 1828/89 βάσει του ν. 2601/98.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 14 του Ν. 2601/98 οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 1892/90 που αναφέρεται στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του άρθρου 22(2) του Ν. 1828/89, ισχύουν από τη χρήση 1999 μέχρι και το 2001, ενώ η κάλυψη του σχηματισθέντος αυτού αποθεματικού από κέρδη των χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 4 του Ν. 2753/1999.

Κατά ρητή διατύπωση της παραγράφου αυτής του εν λόγω νόμου, όπως αυτή ερμηνεύθηκε με την υπ' αριθ. 1014589/10576/Β0012/Πολ. 1046/14.2.2000.

Το δικαίωμα σχηματισμού του αποθεματικού αυτού παρέχεται αποκλειστικά στις οριζόμενες από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 2601/1998 επιχειρήσεις με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στις περιπτώσεις π και ρ της ίδιας παραγράφου και περαιτέρω, το σχηματιζόμενο αποθεματικό πρέπει να καλύπτεται με τις επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία υπαγόμενης δραστηριότητας που αναφέρονται στις πιο πάνω διατάξεις του ν. 2601/1998. Επομένως, οι επιχειρήσεις οι οποίες δύναται να σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό και οι αντίστοιχες επενδύσεις που υποχρεούνται να πραγματοποιήσουν για να καλύψουν αυτό, έχουν ως ακολούθως:

α. Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που ασκούν τις δραστηριότητες οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 15 του ν. 2601/1998. Οι επιχειρήσεις αυτές περιλαμβάνονται στο ΣΤΑΚΟΔ 1991 της ΕΣΥΕ και είναι οι εξής:

15.Βιομηχανία τροφίμων και ποτών.

16.Παραγωγή προϊόντων καπνού.

17.Παραγωγή κλωστοϋφαντουργικών υλών.

18.Κατασκευή ειδών ένδυσης - κατεργασία και βαφή γουναρικών.

19.Κατεργασία και δέψη δέρματος - κατασκευή ειδών ταξιδιού (αποσκευών), τσαντών, ειδών σελοποιίας, ειδών σαγματοποιίας και υποδημάτων.

20.Βιομηχανία ξύλου και κατασκευή προϊόντων από ξύλο και φελλό, εκτός από τα έπιπλα - κατασκευή ειδών καλαθοποιίας και σπαρτοπλεκτικής.

21.Παραγωγή χαρτοπολλτού, χαρτιού και προϊόντων από χαρτί.

22.Εκδόσεις, εκτυπώσεις και αναπαραγωγή προεγγεγραμμένων μέσων εγγραφής ήχου και εικόνας και μέσων πληροφορικής.

23.Παραγωγή οπτάνθρακα (κωκ), προϊόντων διύλισης πετρελαίου και

πυρηνικών καυσίμων.

24. Παραγωγή χημικών ουσιών και προϊόντων.

25. Κατασκευή προϊόντων από ελαστικό (καουτσούκ) και πλαστικές ύλες.

26. Κατασκευή άλλων προϊόντων από μη μεταλλικά ορυκτά.

27. Παραγωγή βασικών μετάλλων.

28. Κατασκευή μεταλλικών προϊόντων, με εξαίρεση τα μηχανήματα και τα είδη εξοπλισμού.

29. Κατασκευή μηχανημάτων και ειδών εξοπλισμού.

30. Κατασκευή μηχανών γραφείου και ηλεκτρονικών υπολογιστών.

31. Κατασκευή ηλεκτρικών μηχανών και συσκευών μ.α.κ.

32. Κατασκευή εξοπλισμού και συσκευών ραδιοφωνίας, τηλεόρασης και επικοινωνιών.

33. Κατασκευή ιατρικών οργάνων, οργάνων ακριβείας και οπτικών οργάνων - κατασκευή ρολογιών κάθε είδους.

34. Κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων - κατασκευή ρυμουλκούμενων και ημι-ρυμουλκούμενων οχημάτων.

35. Κατασκευή λοιπού εξοπλισμού μεταφορών.

36. Κατασκευή επίπλων - λοιπές βιομηχανίες μ.α.κ.

37. Ανακύκλωση.

40. Παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου και ατμού.

Οι πιο πάνω μεταποιητικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να καλύψουν το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων με τις αναφερόμενες στην περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 2601/98 ενισχυόμενες δαπάνες από i έως xxii δηλαδή η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός βιομηχανοστασίων, κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου (i), η κατασκευή νέων αποθηκευτικών ή ψυκτικών χώρων, χώρων ξήρανσης και συντήρησης προϊόντων (ii), η αγορά αποπερατωθισών ή ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκατ/σεων που παραμένουν σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται τουλάχιστον για δύο έτη πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 2601/1998 (στην προκειμένη περίπτωση, 2 έτη πριν από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού) (iii), η αγορά βιοτεχνικών χώρων σε τυποποιημένα βιοτεχνικά κτίρια των βιομηχανικών περιοχών (ΒΙΠΕ, ΒΕΠΕ και ΒΙΟΠΑ) και των τεχνοπόλεων ή τεχνολογικών πάρκων (iv), η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού και τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση (v) κ.τ.λ.

Άρθρο 22 Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό

5. Οι πιο πάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται όπως μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας δαπανήσουν για την πραγματοποίηση της επένδυσης ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού. Σε περίπτωση που δεν δαπανήθηκε το πιο πάνω ποσό του αποθεματικού για κάθε χρόνο χωριστά, υποχρεούται η επιχείρηση να υποβάλει

3.3.4. Ερμηνεία Εγκ. του Αρθρου 10 παρ. 3 του Κ.Β.Σ.

Βιβλία επενδύσεων - Γενικά.

Όπως είναι γνωστό, οι επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά είχαν υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων επενδύσεων κατ' εφαρμογή σχετικών διατάξεων αναπτυξιακών νόμων.

Η υποχρέωση τήρησης των βιβλίων αυτών περιλαμβάνεται πλέον στις διατάξεις του νέου Κώδικα, με συνέπεια η μη τήρηση τους ή πλημμελής τήρησή τους, πέραν των άλλων κυρώσεων, να αποτελεί παράβαση του Κώδικα και να επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από αυτόν.

Διευκρινίζεται ότι δεν είναι απαραίτητη η θεώρηση καινούργιων βιβλίων επενδύσεων αν ο επιτηδευματίας έχει ήδη θεωρήσει βιβλία επενδύσεων κατ' εφαρμογή διατάξεων αναπτυξιακών νόμων. Από 1.7.1992 και στο εξής τα βιβλία αυτά θα θεωρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα.

Τα βιβλία αυτά τηρούνται εξωλογιστικά, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά. Ο χρόνος ενημέρωσης τους δεν ορίζεται ρητώς από τις διατάξεις του Κώδικα. Ο χρόνος, όμως, αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, και την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας.

3.3.4.1. Αναλυτικά οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας έχουν ως ακολούθως:

α) Να τηρεί βιβλίο επενδύσεων στο οποίο τηρούνται εξωλογιστικά κατά αναπτυξιακό νόμο:

1. Ξεχωριστός λογαριασμός για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου των παραγωγικών επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται με την ενεργούμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση που υπολογίζει η επιχείρηση στα κέρδη των βιβλίων και στις δηλούμενες λογιστικές διαφορές ή με την αξία της τυχόν πώλησης του.

Ο παραπάνω ξεχωριστός λογαριασμός κατ' είδος παγίου στοιχείου μπορεί να τηρείται και ως εξής:

συμπληρωματική δήλωση φορολογίας του οικείου οικονομικού έτους στο οποίο ανάγεται το μέρος των καθαρών κερδών που απηλλάγησαν από τη φορολογία εισοδήματος. Η δήλωση αυτή είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλονται, επί του φόρου που προκύπτει από τη δήλωση αυτή, οι προσαυξήσεις που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.

Όσον αφορά τα έπιπλα, τα σκεύη και τον λοιπό εξοπλισμό, μπορεί να τηρείται κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων (π.χ. εξοπλισμός ξενοδοχείων: λευκά είδη, πιάτα, πιρουνία, μαχαίρια, ποτήρια κ.λπ.).

Καθόσον αφορά τα λοιπά πάγια (μηχανήματα κ.λπ.), μπορεί να παρακολουθούνται κατά ομοειδείς κατηγορίες εφόσον γι' αυτά τηρούνται ξεχωριστές μερίδες στο μητρώο παγίων, στο οποίο παρακολουθείται για κάθε πάγιο χωριστά και η ενεργούμενη αφορολόγητη έκπτωση.

2. Συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με τα ποσά της αφορολόγητης έκπτωσης που υπολογίζει κάθε φορά η επιχείρηση, τόσο στα κέρδη του Ισολογισμού της όσο και στις δηλούμενες λογιστικές διαφορές.

β) Να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς, κατά αναπτυξιακό νόμο, για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά.

Π.χ. «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων νόμου...» σε πίστωση του οποίου μεταφέρεται με χρέωση του λογαριασμού «Κέρδη χρήσεως», ποσόν που αποτελεί μέρος της δαπάνης για παραγωγικές επενδύσεις ίσο με αυτό που αναγνωρίζεται, κατά περίπτωση για έκπτωση από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη.

γ) Να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και ξεχωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά.

3.3.4.2. Αποφ. υπ. Οικον. 1061410/1992.

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις των αναπτυξιακών νόμων δεν υπόκεινται σε φορολογία, εάν τα βιβλία της επιχείρησης κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή.

1. Με την Ε. 2635/ΠΟΛ. 72/1988 κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, που κυρώθηκε με το Ν. 1839/1989 και με το άρθρο 22 του Ν. 1828/1989, δόθηκε η δυνατότητα στις επιχειρήσεις του άρθρου 2 του Ν. 1262/1982 και του άρθρου 22 του Ν. 1892/1990 να σχηματίζουν από τα αδιανέμητα κέρδη των χρήσεων 1987 έως 1993 (οικον. έτη 1988-1994) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, με σκοπό να το χρησιμοποιήσουν για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων εντός τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού.
2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 ορίζεται ότι το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων προστίθεται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση για την οποία τα βιβλία της επιχείρησης κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και κατά το ποσόν του αφορολόγητου αποθεματικού που σχηματίστηκε.
3. Εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του

Ν.1892/1990, ορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες, η σχηματισθείσα με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ίδιου νόμου, αφορολόγητη έκπτωση υπόκειται σε φορολογία. Μεταξύ αυτών, **δεν συμπεριλαμβάνεται η περίπτωση κατά την οποία τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης κρίνονται ανελικρινή κατά τη χρήση, από τα κέρδη της οποίας σχηματίστηκε η αφορολόγητη έκπτωση, όπως προεβλέπετο από τους προϊσχύσαντες αναπτυξιακούς νόμους.**

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 14 του Ν. 1892/1990 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται ανάλογα και στις **αφορολόγητες κρατήσεις όλων των μέχρι σήμερα αναπτυξιακών νόμων** και σε υποθέσεις, οι οποίες εκκρεμούν στις φορολογικές αρχές.
5. Από τις πιο πάνω διατάξεις του Ν. 1892/1990 προκύπτει ότι αν τα τηρηθέντα σε κάποια διαχειριστική χρήση βιβλία της επιχείρησης κριθούν από τον έλεγχο ως ανελικρινή, η σχηματισθείσα με οποιονδήποτε αναπτυξιακό νόμο (Ν. 849/1978, Ν. 1116/1981, Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990 κ.λπ.) αφορολόγητη έκπτωση δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος και συνεπώς αφαιρείται από τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη της επιχείρησης.
6. Μεταξύ των διατάξεων, που είχαν τεθεί σε ισχύ μέχρι του χρόνου (31.7.1990) δημοσίευσης του Ν. 1892/1990 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και με βάση τις οποίες οι επιχειρήσεις δικαιούνται ή δικαιούνται να σχηματίζουν αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη τους, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, συμπεριλαμβάνονται και οι διατάξεις της Ε.2665/ΠΟΛ. 72/1988 απόφασης (κυρωθείσα με το Ν. 1839/1989) και του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989, αναφορικά με το σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων.
7. Από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μια επιχείρηση του άρθρου 2 του Ν. 1262/1982 ή του άρθρου 2 του Ν. 1892/1990 σχημάτισε ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων της Ε. 2665/ΠΟΛ. 72/1988 απόφασης και του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 από τα αδιανέμητα κέρδη μιας χρήσης και στη συνέχεια τα τηρηθέντα κατά τη χρήση αυτής βιβλία κριθούν ως ανελικρινή ή ανεπαρκή, το πιο πάνω ποσόν αποθεματικού δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος και θα αφαιρεθεί από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

3.3.4.3. Εγκύκλιος υπ.Οικ.1040321/Πολ.1093/5.5.92 (Άρθρο 14 του Ν. 1892/90).

Φορολογία των εκπτώσεων.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόκεινται σε φορολογία οι αφορολόγητες εκπτώσεις. Ειδικότερα:

A. Φορολογία αφορολόγητων εκπτώσεων στο όνομα της εταιρείας.

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι η αφορολόγητη έκπτωση που έχει πραγματοποιηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 1892/1990, υπόκειται σε φορολογία προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης, στις εξής περιπτώσεις:

α) Κατά τη διαχειριστική χρήση, στην οποία πουλήθηκαν από την επιχείρηση τα πάγια της περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν τις νέες παραγωγικές επενδύσεις, εφόσον η πώληση έγινε πριν να περάσουν πέντε χρόνια από τότε που αγοράσθηκαν τα στοιχεία αυτά για το ποσόν που οι αφορολόγητες εκπτώσεις αντιστοιχούν στην αξία των πάγιων αυτών στοιχείων.

Κατ' εξαίρεση, οι αφορολόγητες εκπτώσεις που σχηματίσθηκαν από την επιχείρηση και που αντιστοιχούν στην αξία των πάγιων στοιχείων που πουλήθηκαν, δεν φορολογούνται, αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πωληθέντα πάγια στοιχεία, το αργότερο μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πώληση τους, με νέα πάγια στοιχεία, τα οποία θεωρούνται νέες παραγωγικές επενδύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού και τα οποία είναι ίσης τουλάχιστον αξίας με τα πωληθέντα.

Στην περίπτωση αυτή, η αξία των επενδύσεων που αναγνωρίζεται για έκπτωση, σε εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, μειούται αντίστοιχα κατά τα ποσά των εκπτώσεων που έγιναν για τα αντικατασταθέντα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Για καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Έστω ότι βιομηχανική ανώνυμη εταιρεία, που είναι εγκατεστημένη στην περιοχή Β' πραγματοποίησε μέσα στο έτος 1991 αγορά καινούριου μηχανήματος, αξίας 2.347,76 €, την οποία και εφόσον υπάρχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, θα εκπέσει στο ολόκληρο από τα κέρδη της χρήσης αυτής, ήτοι θα εκπέσει ποσό $(2.347,76 \times 60\%) = 1.408,66$ €.

Αν υποτεθεί:

αα) Ότι η επιχείρηση θα προβεί σε πώληση του μηχανήματος μέσα στην πενταετία από την αγορά του, έστω την 6.4.1993, χωρίς να αντικαταστήσει αυτό το αργότερο μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πώληση, ήτοι μέχρι 30.6.1994 με νέα πάγια στοιχεία, ίσης τουλάχιστον αξίας, που να προβλέπονται από το άρθρο 1 του Ν. 1892/1990, τα καθαρά κέρδη της χρήσης 1993 θα επαυξηθούν με το ποσόν της αφορολόγητης έκπτωσης 1.408,66 € και θα υπαχθούν στο φόρο εισοδήματος.

ββ) Ότι η επιχείρηση θα προβεί μέχρι 30.6.1994 σε αντικατάσταση του πωληθέντος μηχανήματος με άλλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αποτελεί παραγωγική επένδυση αξίας, έστω 1.760,82 € (αναγνωριζόμενη για έκπτωση αξίας επένδυσης $1.760,82 \times 60\% = 1.056,49$), η διαφορά της αναγνωριζόμενης για έκπτωση αξίας της επένδυσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που αγοράσθηκε, από την

αντίστοιχη αξία του μηχανήματος που πουλήθηκε € 352,16 (1.408,66 – 1.056,49) θα προστεθεί στα κέρδη της χρήσης 1993 και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος.

γγ) Ότι η επιχείρηση θα προβεί μέχρι 30.6.1994 σε νέα παραγωγική επένδυση αξίας έστω 3.521,64 € (αναγνωριζόμενη για έκπτωση αξία επένδυσης 3.521,64 x 60% = 2.112,99). Στην περίπτωση αυτή, κανένα ποσό φόρου δεν θα καταβληθεί για το ποσόν των 1.408,66 €, το οποίο είχε εκπέσει από τα κέρδη της χρήσης 1991 για την αγορά του μηχανήματος που αντικαταστάθηκε. Τονίζεται ότι στην προκειμένη περίπτωση για τη νέα παραγωγική επένδυση των 3.521,64 €, για την οποία αναγνωρίζεται για έκπτωση 2.112,99 € (3.521,64 x 60%), η επιχείρηση μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη της χρήσης που έγινε η επένδυση αυτή ή από τα κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων, με τις προϋποθέσεις του νόμου, μόνο 704,33 € (αναγνωριζόμενη για έκπτωση αξία επενδύσεων 2.112,99 € μείον αντίστοιχη αξία του πωληθέντος μηχανήματος που εξέπεσε 1.408,66 €).

β) Κατά τη διαχειριστική χρήση μέσα στην οποία θα γίνει διανομή ή με οποιονδήποτε τρόπο ανάληψη και μόνο για το ποσόν των αφορολόγητων εκπτώσεων που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται, οπότε το ποσόν αυτό προστίθεται στα κέρδη της χρήσης που θα γίνει η διανομή, ή η ανάληψη και φορολογούνται στη χρήση αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο που είχαν σχηματισθεί οι αφορολόγητες εκπτώσεις.

Αν η επιχείρηση λειτουργεί με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας και μοιράσει τα αφορολόγητα αποθεματικά στους μετόχους της, με μορφή μερίσματος ή μετοχών σε περίπτωση κεφαλαιοποίησής τους, τα αποθεματικά αυτά που διανέμονται, θα επαυξήσουν αρχικά τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της ανώνυμης εταιρείας στο χρόνο της διανομής και τελικά θα φορολογηθούν στο όνομα των μετόχων, σύμφωνα με αυτά που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

γ) Κατά τη διαχειριστική χρήση, μέσα στην οποία θα διαλυθεί η ατομική επιχείρηση ή η εταιρεία, λόγω θανάτου του επιχειρηματία ή μέλους της εταιρείας.

Στην περίπτωση αυτή, όλα τα αποθεματικά των αφορολόγητων εκπτώσεων που σχηματίστηκαν, προστίθενται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και θα φορολογηθούν στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία διαλύθηκε η ατομική επιχείρηση ή η εταιρεία..

3.4. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΕΙΣ ΤΟΥ Ν. 2601/1998 ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Τα νέα αναπτυξιακά κίνητρα του ν. 2941/2001

- Κίνητρα για τον εκσυγχρονισμό των μεταποιητικών βιομηχανιών
- Εκμισθώσεις επενδύσεων Ν. 1262/82 και Ν. 1892/90 κ.λ.π.

ΜΕ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ του προσφάτως δημοσιευθέντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως Ν. 2941/2001 (ΦΕΚ 201 Α'/12.9.2001) επήλθαν σημαντικές τροποποιήσεις και συμπληρώσεις στον Ν. 2601/1998 «Ενισχύσεις ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας κ.τ.λ.», με τη διεύρυνση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και των δαπανών (επενδύσεων) που υπάγονται στο καθεστώς ενισχύσεων του νόμου αυτού και τη βελτίωση των παρεχόμενων αναπτυξιακών κινήτρων, όσον αφορά ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών επενδύσεων.

Στο δημοσίευμα αναφέρονται οι κυριότερες αλλαγές που επήλθαν, με τον Ν. 2941/2001 στα αναπτυξιακά κίνητρα του Ν. 2601/1998.

Όσον αφορά τις μεταποιητικές επιχειρήσεις. Ανώτατο όριο της επιχορήγησης 73.367,57 € για κάθε νέα θέση μόνιμης και πλήρους απασχόλησης: Με τη νέα διάταξη του άρθρου 17, παρ.5 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«5. Στην τέταρτη σειρά του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του νόμου 2601/1998 και μετά τη φράση «δεκαπέντε εκατομμυρίων δρχ» ή 44.020,54 € προστίθεται η φράση «η των είκοσι πέντε εκατομμυρίων δρχ» ή 73.367,57 € που προκειμένου για τις επενδύσεις και λοιπές δαπάνες των υπαγόμενων επιχειρήσεων της περίπτωσης (α) της παρ. 1 του άρθρου 3 ».

Σημείωση: Με την ως άνω νέα διάταξη θεσπίζεται, για πρώτη φορά, ανώτατο όριο 73.367,57 €, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί η ενίσχυση της επιχορήγησης, για κάθε νέα θέση, μόνιμης και πλήρους απασχόλησης που δημιουργείται από τις επενδύσεις και λοιπές δαπάνες των μεταποιητικών επιχειρήσεων που καθορίζονται στις ως άνω υποπεριπτώσεις του άρθρου 3, παρ. 1, περ.α 'του Ν.2601/1998.

Μεταποιητικές επιχειρήσεις. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την ενίσχυση ορισμένων επενδύσεων: Με τη διάταξη του άρθρου 17, παρ.7 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«7. Στο άρθρο 6 του Ν.2601/1998, όπως ισχύει, προστίθεται παράγραφος 34, ως εξής:

“34. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για τις επενδύσεις και λοιπές δαπάνες που καθορίζονται στις περίπτωσης (α) και (στ) της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

α) Οι επιχειρηματικοί φορείς πρέπει κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής να χαρακτηρίζονται ως ΜΜΕ σύμφωνα με τη σύσταση 96/280/ΕΚ της Ε.Ε.

β) Οι επιχειρηματικοί φορείς μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις του παρόντος μια μόνο φορά ανά υποπερίπτωση για κάθε παραγωγική τους μονάδα, στο πλαίσιο ευρύτερου επιχειρηματικού σχεδίου του οποίου τα συνοπτικά στοιχεία υποβάλλονται μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά της αίτησης υπαγωγής, για τις επενδύσεις και λοιπές δαπάνες που αφορούν σε δύο τουλάχιστον από τις ως άνω υποπεριπτώσεις, πλην των επενδύσεων των υποπεριπτώσεων (χix), (xxi) και περίπτωση (στ) του πρώτου εδαφίου του άρθρου αυτού, για τις οποίες οι φορείς μπορούν να υπαχθούν και αυτοτελώς. Για τους φορείς της τελευταίας κατηγορίας δεν ισχύει η προϋπόθεση της (α) περίπτωσης της παρούσας παραγράφου.

γ) Το ενισχυμένο ύψος επένδυσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.467.351,43 €”.

➤ ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 17 Ν. 2941/2001

Με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2941/2001 επέρχονται ορισμένες τροποποιήσεις στον Ν. 2601/1998 που κρίθηκαν απαραίτητες για τη διευκόλυνση εφαρμογής του μέτρου του εκσυγχρονισμού της βιομηχανίας, του Γ΄ Κοινοτικού Πλαισίου Στήριξης:

1) **Μεταποιητικές βιομηχανικές μονάδες.** Επενδύσεις για την αγορά και εγκατάσταση σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης αποθηκών: Στις ενισχυόμενες δαπάνες των μεταποιητικών επιχειρήσεων που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 3, παρ. 1, περίπτ. Α του Ν. 2601/1998 περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και «οι δαπάνες μετατροπής μεταποιητικών βιομηχανικών μονάδων ώστε να γίνουν πιο ευέλικτες».

Με τη νέα διάταξη του άρθρου 17 παρ.2 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«2. Η περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν.2601/1998 αντικαθιστάται ως εξής:

Η αγορά και εγκατάσταση νέων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης αποθηκών, συμπεριλαμβανομένου και του αναγκαίου λογισμικού, για τη δημιουργία, επέκταση ή/και ανάπτυξη ηλεκτρονικής αποθήκης στον χώρο του βιομηχανοστασίου στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού της εφοδιαστικής αλυσίδας».

2) **Μεταποιητικές επιχειρήσεις.** Αλλαγή στα παρεχόμενα ποσοστά επιχορήγησης επενδύσεων και λοιπών δαπανών: Με τη νέα διάταξη του άρθρου 17 παρ.3 του Ν.2941/2001, ορίζεται ότι:

«3. Οι περιπτώσεις (στ) και (ζ) της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Ν.2601/1998 αντικαθιστάται ως εξής:

στ. Για τις επενδύσεις και λοιπές δαπάνες των υπαγόμενων μεταποιητικών

επιχειρήσεων της περίπτωσης (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 3, καθώς και για τις επενδύσεις των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών ποιότητας της περίπτωσης (στ) της ίδιας ως άνω παραγράφου, παρέχεται μόνο η ενίσχυση της επιχορήγησης σε ποσοστό 25% για την περιοχή Α, 30% για τις περιοχές Β' και Γ'» και 35% για την περιοχή Δ, ανεξάρτητα εάν οι επενδύσεις και οι λοιπές αυτές δαπάνες γίνονται από νέους ή παλαιούς φορείς.

Ζ. Για τις επενδύσεις των υπαγόμενων μεταποιητικών επιχειρήσεων της περίπτωσης (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 3, παρέχεται μόνο η ενίσχυση της επιχορήγησης σε ενιαίο ποσοστό 35% για όλες τις περιοχές περιλαμβανομένης και της Α, ανεξάρτητα εάν οι επενδύσεις αυτές γίνονται από νέους ή παλαιούς φορείς''.

2) **Μεταποιητικές επιχειρήσεις.** Μείωση του ελαχίστου ύψους επένδυσης. Με τη νέα διάταξη του άρθρου 17, παρ.4 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«4. Το ελάχιστο ύψος των 146.735,14 €, που ορίζεται στην πρώτη πρόταση της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν.2601/1998, μειώνεται στα 73.367,57 €.

➤ **ΕΚΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν. 1262/1990 ΑΡΘΡΟ 18 Ν. 2941/2001**

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 2941/2001 θεσπίζεται η δυνατότητα ολικής ή μερικής εκμίσθωσης και των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στους προγενέστερους αναπτυξιακούς νόμους 1262/1982 και 1892/1990, κατ' αναλογία με τη δυνατότητα αυτής της εκμίσθωσης που παρέχεται για επενδύσεις που ενισχύονται βάσει του ισχύοντος αναπτυξιακού Ν. 2601/1998.

1) **Προϋποθέσεις εκμίσθωσης επενδύσεων**

Με το άρθρο 18, παρ. 1, εδάφ. α του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«1. Επιχειρήσεις των οποίων επενδύσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α) και Ν. 1262/1982 (ΦΕΚ 70 Α) επιτρέπεται, ύστερα από έγκριση του αρμοδίου για έκδοση της απόφασης υπαγωγής ή ολοκλήρωσης, οργάνου, να εκμισθώσουν την υπαχθείσα στις διατάξεις των νόμων αυτών επένδυση είτε στο σύνολό της, πριν παρέλθει 10ετία από την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης ολοκλήρωσής της, είτε να εκμισθώνονται θα συνεχίσουν τη λειτουργία τους από τον μισθωτή στο ίδιο παραγωγικό αντικείμενο ...».

2) **Εκμίσθωση επενδύσεων χωρίς την τήρηση των ως άνω προϋποθέσεων.**

Συνέπειες:

Με το άρθρο 18, παρ.1, εδάφ. β του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση εκμίσθωσης χωρίς την έγκριση αυτή, καθώς και σε κάθε περίπτωση εκμίσθωσης πριν από τη δημοσίευση της απόφασης ολοκλήρωσης της επένδυσης, καθίσταται αυτοδικαίως απαιτητό είτε το σύνολο της καταβληθείσας ενίσχυσης, προκειμένου για εκμίσθωση όλης της επένδυσης, είτε τμήμα της

ανάλογα με το τμήμα της επένδυσης που έχει εκμισθωθεί».

3) Μη επιβολή κυρώσεων επί παράνομης εκμίσθωσης επενδύσεων. Με το άρθρο 18, παρ. 2 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«2. Οι κυρώσεις που προβλέπουν μερική ή ολική επιστροφή των επιχορηγήσεων και επιδοτήσεων δεν επιβάλλονται στους επενδυτές, οι οποίοι μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος έχουν εκμισθώσει εν όλω ή εν μέρει επενδύσεις τους, που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 1892/90 ή του Ν. 1262/1982, εφόσον οι εκμισθωθείσα επένδυσή τους συνεχίζει τη λειτουργία της από τον μισθωτή στο ίδιο παραγωγικό αντικείμενο και η εκμίσθωσή της επένδυσης έγινε: i) με την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης ολοκλήρωσής της ή ii) πριν από την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης ολοκλήρωσης, αλλά μέσα στα τελευταία τέσσερα (4) έτη από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, προκειμένου για επενδύσεις υπαχθείσες του Ν.1892/1990. Αποφάσεις που έχουν ήδη εκδοθεί και με τις οποίες έχουν επιβληθεί οι παραπάνω κυρώσεις ανακαλούνται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία για την εφαρμογή του Ν. 1892/1990 ή του Ν.1262/1982 μέσα σε αποκλειστική προθεσμία ενός έτους από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού. Ποσά που έχουν καταβληθεί στο Δημόσιο κατ' εφαρμογή των παραπάνω κυρώσεων επιστρέφονται».

Σημείωση: Με την ως άνω ευεργετική – μεταβατικού χαρακτήρα – διάταξη παύει να υφίσταται για τους επενδυτές (επιχειρήσεις), οι οποίοι, παρά τη σχετική απαγόρευση, έχουν μέχρι σήμερα προβεί σε εκμίσθωση επενδύσεών τους, ο κίνδυνος επιβολής των κυρώσεων επιστροφής των καταβληθεισών ενισχύσεων, με την προϋπόθεση της υποβολής στην αρμόδια υπηρεσία σχετικής αίτησης, εντός ενός έτους από την ύπαρξη της ως άνω διάταξης.

4) Κύρωση του Ν. 1892/1990 θεωρείται και η επιστροφή επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης

Με το άρθρο 18 παρ. 3 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«3. Όπου στον Ν.1892/ 1990 γίνεται αναφορά σε εφαρμογή κυρώσεων, εκτός από την επιστροφή επιχορήγησης και επιδότησης επιτοκίου που αναφέρονται στον εν λόγω νόμο ρητά, ως κύρωση θεωρείται και η επιστροφή επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης του εν λόγω νόμου, στις περιπτώσεις που η απόφαση υπαγωγής αφορά σε απόκτηση της χρήσης εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση».

5) Μη επιβολή κυρώσεων Ν. 1892/1990 ή Ν. 1262/1982 σε ξενοδοχειακές μονάδες, επί μεταβίβασης ενισχυθέντος με τους ως άνω νόμους εξοπλισμού τους.

Με το άρθρο 18, παρ. 4 του Ν. 2941/2001 ορίζεται ότι:

«4. Δεν έχουν εφαρμογή οι κυρώσεις που αφορούν σε επιστροφή ενισχύσεων λόγω μεταβίβασης ενισχυθέντος εξοπλισμού σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που είχαν υπαχθεί στον Ν. 1892/1990 ή τον Ν. 1262/1982 για ίδρυση, επέκταση ή εκσυγχρονισμού ξενοδοχειακής μονάδας και οι οποίες, πριν από τη λήξη της 10ετίας από τη δημοσίευση της απόφασης ολοκλήρωσης της επένδυσής τους αυτής υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 2601/1998 για

ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό της ξενοδοχειακής τους μονάδας, ο οποίος περιλαμβάνει και αντικατάσταση του μεταβιβαζόμενου εξοπλισμού που είχε ενισχυθεί βάσει του Ν. 1892/1990 ή του Ν. 1262/1982».

Σημείωση: Η ισχύς της ως άνω διάταξης ανατρέχει στην έναρξη ισχύος του Ν. 2601/1998.

Έναρξη ισχύος: Η ισχύς όλων των άλλων προαναφερθεισών διατάξεων του Ν. 2941/2001 αρχίζει από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή, από την 12 Σεπτεμβρίου 2001, σύμφωνα με το άρθρο 26 του εν λόγω νόμου.

4^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι Ανώνυμες Εταιρείες με βάση τον Ισολογισμό και τις λογιστικές καταστάσεις που συντάσσουν στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης έχουν, μεταξύ των άλλων, και τις παρακάτω φορολογικές υποχρεώσεις.

4.1. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.1.1. Χρόνος υποβολής φορολογικής δήλωσης ανωνύμων εταιρειών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 17 του Κ.Β.Σ., για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η ποσοτική καταγραφή των αποθεματικών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπομένου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Ενώ με τις διατάξεις της παρ. 8 του ίδιου ως άνω άρθρου, οι Ανώνυμες Εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταχωρήσουν τις πράξεις Ισολογισμού και να κλείσουν αυτόν μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ημεδαπής Ανων. Εταιρείας και των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 1 του αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας και μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή. Ο φόρος και η προκαταβολή φόρου καταβάλλονται σε 5 μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (άρθρο 107 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.).

- Η υπό εκκαθάριση Ανων. Εταιρεία, υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 1 μήνα από τη λήξη αυτής. Αν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους, μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του έτους. (Αρθ. 107 παρ. 2.γ. του Κ.Φ.Ε.) και οριστική κατά τη λήψη της εκκαθάρισης.

- Τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα για τα οποία δεν επιβάλλεται από το Νόμο εκκαθάριση, εντός μηνός από της διάλυσης και εν πάση περιπτώσει προ της διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων των.

Περισσότερες λεπτομέρειες για το πότε υποβάλλεται η αρχική δήλωση τόσο όταν τεθούν σε εκκαθάριση όσο και μεταγενέστερα για τις ανώνυμες εταιρείες, βλέπετε πιο κάτω στο σχετικό με το θέμα της διάλυσης ανωνύμων εταιρειών κεφάλαιο.

Οι ημεδαπές Ανων. Εταιρείες που τα Δ.Σ. έχουν προτείνει τη διανομή κερδών στα οποία συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο,

εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέλθει η Γ.Σ. για να εγκρίνει την προταθείσα διανομή από το Δ.Σ. ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών, από τη λήξη του εξαμήνου, για τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο τυχόν δε οφειλόμενος φόρος και η προκαταβολή, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών.

Εξάλλου, σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης μερικής ή ολικής έγκρισης διανομής αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενων κερδών, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από τον χρόνο έγκρισης από τη γ.σ., ο οφειλόμενος δε φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (αρθ. 107 παράγ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

Εξάλλου με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι τα προηγούμενα που αναφέρονται στην υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης και την εφάπαξ καταβολή του προκύπτοντος φόρου, έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που η τακτική ή έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας αποφασίσει την περαιτέρω διανομή κερδών (μερίσματα κ.λπ.) από τα κέρδη της περαθείσας διαχειριστικής χρήσης, στα οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, με την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα έχει ληφθεί μέχρι τη λήξη της χρήσης που ακολουθεί αυτή από την οποία διανέμονται τα κέρδη (Απόφ. υπ. Οικ. 1047166/10364/Β 0012/Πολ. 1142/24.4.97).

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε 3 αντίγραφα και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, ως και από τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία και συνοδεύεται με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά. Η δήλωση που υποβάλλεται θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα, αν δεν καταβληθούν οι αναφερόμενοι σ' αυτήν, φόροι και τέλη (άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.).

Σε περίπτωση καταβολής εφάπαξ του συνολικού ποσού της οφειλής που αναφέρεται στη φορολογική δήλωση, παρέχεται έκπτωση 2,50% επί του καταβαλλομένου ποσού (αρθ. 110 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.).

Εδώ πρέπει να σημειωθούν τα εξής:

- Ότι δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, εκτός της περίπτωσης των τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών, όπου ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 109 παρ. 4

περιπτ. Β του Κ.Φ.Ε.

- Όταν η διαχειριστική περίοδος είναι μεγαλύτερη των 12 μηνών, τότε το ποσό της προκαταβολής που προσδιορίζεται για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο, διαιρείται με τον αριθμό των μηνών που αντιστοιχούν σε αυτή και το πηλίκο αυτό πολλαπλασιάζεται επί του 12 που είναι οι μήνες της διαχειριστικής χρήσης. Το γινόμενο δε αυτό επί 0,55 ή 0,60 είναι η οφειλόμενη προκαταβολή για την τρέχουσα χρήση.

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για τις τραπεζικές εταιρείες ανέρχεται σε 60% και 55% για όλες τις λοιπές εταιρείες αντί του 50% που ισχύει μέχρι σήμερα (άρθρο 111 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.).

5^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Εισαγωγή

Για την προετοιμασία της εσωτερικής αγοράς χρειάστηκε η θέσπιση ενός συστήματος φορολόγησης της κατανάλωσης με τον πλέον ουδέτερο τρόπο. Πράγματι, κατά την εξαγωγή εμπορευμάτων όταν χορηγούνταν επιστροφές φόρων μεγαλύτερες από τα καταβληθέντα ποσά αυτές ισοδυναμούσαν με εξαγωγικές επιδοτήσεις. Για το λόγο αυτό εισήχθη ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

Κύρια χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α :

Ο Φ.Π.Α. είναι γενικός φόρος κατανάλωσης σε πλήρη αναλογία με την τιμή των αγαθών και υπηρεσιών, εισπράττεται κατά τμήματα, σε κάθε φάση του οικονομικού κύκλου, και δεν επηρεάζεται ούτε επηρεάζει τη δομή του εν λόγω κύκλου.

- Πρόκειται για γενικό φόρο εφόσον επιβαρύνει όλες τις οικονομικές δραστηριότητες παραγωγής, διανομής των αγαθών καθώς και παροχής υπηρεσιών.
- Ο φόρος αυτός είναι ανάλογος προς τις τιμές, έτσι ώστε σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της διανομής να είναι γνωστή η πραγματική φορολογική επιβάρυνση που έχει ενσωματωθεί.
- Εισπράττεται κατά τμήμα, μέσω του συστήματος εκπτώσεων χάρη στο οποίο ο φορολογούμενος δύναται να εκπίπτει, από το φόρο που οφείλει για το κύκλο εργασιών του, το φόρο που κατέβαλε σε άλλους φορολογούμενους για αγορές που χρησιμοποίησε στο πλαίσιο της φορολογηθείσας δραστηριότητάς του. Με το μηχανισμό αυτό εξασφαλίζεται ο ουδέτερος χαρακτήρας του φόρου, οποιαδήποτε και να είναι η έκταση του οικονομικού κύκλου.

5.1. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 33,

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 7.336,76 € και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν ισχύουν προκειμένου για καινούρια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου αυτής μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

2α. Επίσης, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, δε θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α), β), γ), και στ) της παραγράφου 1 του άρθρου 22.

3. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α) ως «προϊόντα υπαγόμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης», θεωρούνται τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,

β) θεωρούνται ως «μεταφορικά μέσα», τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 kw, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 22,

γ) δε θεωρούνται ως «καινούρια», τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση β όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία,

ββ) το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 3.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

5.1.1. ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 10Α Π.Δ. 186/1992 (Φ.Ε.Κ. 84Α) Άρθρο 3

Για την εφαρμόγή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος, θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευτικά ή αθροιστικά.

Ειδικά, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία - περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.

5.1.2. ΠΡΑΞΕΙΣ ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Άρθρο 11

Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του,

(β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό.

5.1.3. ΤΟΠΟΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ΑΡΘΡΟ 11

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται :

α) στο εσωτερικό της χώρας.

β) πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο, ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

- «τμήμα της μεταφοράς το οποίο λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας», το τμήμα που πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών,

- «τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών», το πρώτο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.

- «τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών», το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.

Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

2. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.

4. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος-μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 10α ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) δεν πρόκειται για καινούρια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά, που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εντούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 24.064,56 € και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

5. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο

εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος-μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούρια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εντούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται προς το αυτό κράτος-μέλος δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 68.672,05 € και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Το όριο αυτό περιορίζεται στο ποσό των 24.064,56 € προκειμένου για παραδόσεις αγαθών προς τα κράτη-μέλη που εφαρμόζουν το όριο αυτό.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων μπορούν να επιλέγουν την υπαγωγή των πράξεων τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία τα αποστελλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος-μέλος διαφορετικό από το κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή.

6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

5.2. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΡΘΡΟ 17

1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζεται σε δεκαοκτώ στα εκατό (18%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε οκτώ στα

εκατό (8%).

2. Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 14α.

3. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14.

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα στα εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο, που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.

6. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

7. Διάταξη νόμου αντίθετου περιεχομένου προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού παύει να ισχύει.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

5.2.1. ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν.1731/1987 (ΦΕΚ 161Α)

Άρθρο 29

Αρμοδιότητα Α.Ε.Τ.Α. για κατάταξη εγχωρίως παραγόμενων προϊόντων

Αρμόδια αρχή για να αποφαινεται σε ερωτήματα δασμολογικής κατάταξης των εγχωρίως παραγόμενων εμπορευμάτων για τον καθορισμό του συντελεστή του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι το Υπουργείο Οικονομικών, κατόπιν γνωμοδότησεως της Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων, η οποία στις περιπτώσεις αυτές γνωμοδοτεί μόνο μετά από κατάθεση ενώπιον της δειγμάτων του εμπορεύματος του οποίου δεν είναι γνωστή η δασμολογική κατάταξη ή πλήρους και αναλυτικής περιγραφής του, εφόσον λόγω της μεγάλης αυτού αξίας ή του μεγάλου όγκου δεν είναι δυνατόν να παραδοθεί στην επιτροπή.

Η Επιτροπή δύναται να ζητήσει την έκδοση δελτίου χημικής ανάλυσης από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Γενικού Χημείου του Κράτους για την έκδοση της σχετικής γνωμοδότησης.

5.3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ - ΜΕΛΟΣ

ΑΡΘΡΟ 22Α

Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

- αα) αγρότες του ειδικού καθεστώτος,
 - ββ) υποκειμένους που διενεργούν μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και
 - γγ) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο,
- εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την

προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ισόποσο των 7.336,76 € και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης,

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος-μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α' και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α' απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που, πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α' και του άρθρου 22γ, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποιήθηκαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 20, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

5.3.1. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

ΑΡΘΡΟ 22B

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, για τα οποία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 27 ο αποκτών (αγοραστής) τα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας δικαιούται, σε κάθε περίπτωση, ολικής επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας.

2. Στην ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι

εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

5.4. Συμπέρασμα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής:

- Ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μέσα στην Ελληνική Επικράτεια και ενδοκοινοτικά, αφού επιβάλλεται σ' όλες τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός από τις απαλλασσόμενες πράξεις που αναφέρονται στις σχετικές διατάξεις του νόμου.
- Στο φόρο υπόκεινται μόνο οι πράξεις που γίνονται με αντάλλαγμα και όχι με χαριστική αιτία. Σαν αντάλλαγμα μπορεί να θεωρηθεί εκτός από το χρήμα και κάθε άλλη μορφή αντιπαροχής (π.χ. είδος).
- Η εισαγωγή αγαθών στην Ελληνική Επικράτεια φορολογείται αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι (επιχειρηματίας ή ιδιώτης).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Σ Υ Μ Π Ε Ρ Α Σ Μ Α

Βάσει των ρυθμίσεων του εξεταζόμενου νόμου επιτυγχάνεται η καλύτερη διασύνδεση των παρεχόμενων κινήτρων με την δημιουργία νέων θέσεων απασχόλησης. Τόσο η εμμονή του προβλήματος της ανεργίας όσο και η έμφαση που αποδίδει η Ευρωπαϊκή Ένωση στην πολιτική απασχόλησης συνηγορούν για ένα τέτοιο προσανατολισμό. Επιτυγχάνεται, επίσης, η παροχή κινήτρων που δημιουργούν αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων αφού είναι σε θέση να παρέχουν τα προϊόντα τους σε καλύτερες τιμές με άμεσο αποτέλεσμα την επίτευξη κερδοφόρων αποτελεσμάτων.

Συνεπώς, τα επενδυτικά κίνητρα αποτελούν ένα από τα βασικά μέσα της διαρθρωτικής πολιτικής *για την ενίσχυση του παραγωγικού δυναμικού της χώρας, τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής οικονομίας, την αύξηση της απασχόλησης και την ισόρροπη περιφερειακή ανάπτυξη*. Εφόσον λειτουργούν με αποτελεσματικότητα και διαφάνεια, τα επενδυτικά κίνητρα συνιστούν αναπόσπαστο τμήμα της συνεργασίας δημοσίου και ιδιωτικού τομέα στις συνθήκες της μικτής οικονομίας.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ηλιοκαύτου Δημήτρη, **Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιρειών**, Έκδοση 8^η, Αθήνα Ιανουάριος 2001.
- Καραγιάννης Δημήτρης, **Φ.Π.Α – Δηλώσεις**, Η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 1998-1999.
- Κοψιαύτης Ανδρέας, **Ερμηνεία Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων**, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2001.
- Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δ.Ο.Υ., **Φορολογική Επιθεώρηση**, Τεύχος 604, Μάιος 1999.
- Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δ.Ο.Υ., **Φορολογική Επιθεώρηση**, Τεύχος 627, Μάιος 2001.
- Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δ.Ο.Υ., **Φορολογική Επιθεώρηση**, Συμπλήρωμα Τεύχος 627, Μάιος 2001.
- Στάγγελ Χρήστος, **Κώδικας Φ.Π.Α. Νέος Νόμος 2859/2000**, Εκδόσεις Φορολογιστική, Έκδοση Δεύτερη 2001.
- Τότσης Χρήστος, **Κώδικας Φορολογικών Κινήτρων**, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2001.
- Σημειώσεις **Φ.Π.Α.**, Σ. Κωστόπουλος, Πάτρα 1999.
- Εφημερίδα Εξπρές, **Φορονομικά**, Πέμπτη 4 Οκτωβρίου 2001.