

Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ



Εισηγητής Καθηγητής:
Σωτηρόπουλος Γεώργιος

Σπουδαστές:
Σαλβανός Χαρίλαος
Κομιανού Ερρικέτη - Αικατερίνη

ΠΑΤΡΑ 2001

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5895
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή.....	8
---------------	---

Μέρος Πρώτο

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Κεφάλαιο 1^ο

1.1 Έννοια των αποθεματικών.....	10
1.2 Υποχρεώσεις που εσφαλμένα ονομάζονται αποθεματικά.....	12
1.3 Διαφορές αποθεματικών - αποσβέσεων.....	13
1.4 Διάκριση των αποθεματικών.....	14
1.4.1 Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο την εμφάνισή τους στον Ισολογισμό.....	14
1.4.2 Διάκριση ανάλογα με το αίτιο που προκάλεσε τον σχηματισμό τους.....	15
1.4.3 Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο το χρόνο σχηματισμού τους.....	15
1.4.4 Διάκριση των αποθεματικών ανάλογα με το σκοπό τους.....	16
1.4.5 Αποθεματικά που προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους.....	17
1.5 Αφανή αποθεματικά.....	18
1.5.1 Γενικά.....	18
1.5.2 Σκοποί αφανών αποθεματικών.....	19
1.5.3 Κριτική των αφανών αποθεματικών.....	20
1.6 Επένδυση και διάλυση των αποθεματικών.....	21

Κεφάλαιο 2^ο

2.1 Τακτικό αποθεματικό (Λ. 41.02).....	23
2.1.1 Γενικά.....	23
2.1.2 Προορισμός τακτικού αποθεματικού.....	24
2.1.3 Φορολογία του τακτικού αποθεματικού.....	24

2.2	Αποθεματικά καταστατικού (Λ. 41.03).....	25
2.3	Ειδικά αποθεματικά (Λ. 41.04).....	25
2.4	Έκτακτα αποθεματικά (Λ. 41.05).....	26
2.5	Ανάλυση των λοιπών υπολογαριασμών του λογαριασμού 41 «Αποθεματικά».....	27
2.5.1	Οι λογαριασμοί 41.00, 41.01, 41.06 και 41.07.....	27
2.6	Μερικές περιπτώσεις δημιουργίας αποθεματικών.....	30

Κεφάλαιο 3^ο

3.1	Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που έχουν φορολογηθεί.....	35
3.1.1	Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη Ιδιωτικοοικονομική.....	35
3.1.2	Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη νομική.....	36
3.1.3	Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη φορολογική.....	39
3.1.3.1	Γενικά.....	39
3.1.3.2	Ποιες τροποποιήσεις έφερε ο Ν. 2214/1994 στη διάθεση και κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (φορολογημένων και μη).....	40
3.2	Διάθεση αποθεματικών από κάλυψη ζημιών.....	41
3.3	Διανομή αποθεματικών για μερίσματα.....	42

Κεφάλαιο 4^ο

4.1	Η λογιστική αντιμετώπιση των αποθεματικών.....	43
4.2	Εμφάνιση του λογαριασμού 41 στον Ισολογισμό.....	46

Κεφάλαιο 5^ο

5.1	Γενικά περί αφορολόγητων αποθεματικών.....	47
5.2	Αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων Ν. 1892/90 (Λ. 41.08).....	49
5.3	Αφορολόγητες εκπτώσεις (άρθρο 12 Ν. 1892/90).....	51
5.3.1	Ποσοστά των αφορολόγητων εκπτώσεων.....	51
5.3.2	Πως υπολογίζεται η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90.....	53

5.3.3	Πότε υπολογίζεται η έκπτωση των αφορολόγητων εκπτώσεων επί της αξίας των νέων παραγωγικών επενδύσεων.....	54
5.3.4	Η ενημέρωση των βιβλίων για την επένδυση του Ν. 1892/90 – Δικαιολογητικά της επένδυσης.....	55
5.3.5	Πότε φορολογείται η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90.....	57
5.3.6	Σε ποιες περιπτώσεις οι αφορολόγητες εκπτώσεις φορολογούνται στο όνομα των εταίρων (άρθρο 14 παρ.2 Ν. 1892/90).....	58
5.3.7	Αφορολόγητες εκπτώσεις για χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού του Ν. 1665/86 (leasing).....	59
5.4	Ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων άρθρ.20 Ν. 1892/90.....	61
5.4.1	Σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων (άρθρο 20 Ν. 1892/90 και άρθρο 22 Ν. 1828/89).....	61
5.4.2	Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων.....	62
5.5	Κάλυψη ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων με επενδύσεις μέσω συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (Ν. 2601/98).....	65
5.5.1	Για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του άρθρου 6 του Ν. 2601/98.....	67
5.6	Διαφορές ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού και αφορολόγητων εκπτώσεων – Η σειρά σχηματισμού τους.....	69
5.7	Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό από κέρδη πωλήσεων Χρεογράφων.....	70
5.8	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα και από κέρδη φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο.....	71
5.9	Αφορολόγητα αποθεματικά επί συγχωνεύσεως και μετασχηματισμού των επιχειρήσεων.....	72
5.9.1	Αφορολόγητο αποθεματικό συγχωνεύσεως βιοτεχνικών, βιομηχανικών, μεταλλευτικών ή λατομικών επιχειρήσεων (Ν. 1882/90, άρθρο 9 παρ. 1).....	72
5.9.2	Αφορολόγητο αποθεματικό από συγχώνευση μικρομεσαίων επιχειρήσεων (Ν. 2386/96 άρθρο 7).....	73

5.9.3	Αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία συγχώνευσης ή μετατροπής εταιρειών και από διαφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως εισφορά για την συμμετοχή σε εταιρεία.....	74
-------	--	----

Κεφάλαιο 6°

6.1	Κεφαλαιοποίηση – Διανομή αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (άρθρο 101 Ν. 1892/90).....	76
6.2	Κεφαλαιοποίηση – Διανομή των ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων (άρθρο 22 Ν. 1828/89, άρθρο 20 και 21 Ν. 1892/90 και άρθρο 11 Ν. 1882/90).....	78
6.3	Κεφαλαιοποίηση – Διανομή αφορολόγητων αποθεματικών σχηματισμένα από απαλλασσόμενα έσοδα ή από κέρδη φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο (άρθρο 106 Ν. 2238/94).....	79
6.4	Κεφαλαιοποίηση – Διανομή λοιπών αφορολόγητων Αποθεματικών.....	80
6.5	Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων Αποθεματικών.....	81
6.5.1	Εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών.....	82

Κεφάλαιο 7°

7.1	Λογιστική των αφορολόγητων αποθεματικών.....	84
-----	--	----

Μέρος Δεύτερο

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κεφάλαιο 1°

1.1	Γενικά.....	91
1.2	Τι είναι αναπροσαρμογή αξίας πάγιων στοιχείων.....	91
1.3	Σκοπιμότητα της αναπροσαρμογής.....	92
1.4	Αιτίες οι οποίες οδήγησαν στην αναπροσαρμογή.....	92
1.5	Απαλλαγές και εξαιρέσεις εκ της αναπροσαρμογής.....	94
1.6	Συντελεστές αναπροσαρμογής.....	95

Κεφάλαιο 2°

2.1	Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων.....	97
2.2	Επιχειρήσεις που υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή.....	97
2.3	Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων.....	98
2.4	Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή.....	103

Κεφάλαιο 3°

3.1	Αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού.....	106
-----	---	-----

Κεφάλαιο 4°

4.1	Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων.....	109
4.1.1	Επιχειρήσεις οι οποίες υπάγονται σε αναπροσαρμογή.....	109
4.1.2	Αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων – Χρόνος αναπροσαρμογής.....	109
4.2	Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή.....	112
4.3	Αξία που δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.....	114

Κεφάλαιο 5°

5.1	Αποσβέσεις.....	116
-----	-----------------	-----

Κεφάλαιο 6°

6.1	Εμφάνιση υπεραξίας.....	121
6.2	Η φορολογία της υπεραξίας.....	124
6.3	Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας.....	126

Κεφάλαιο 7°

7.1	Λογιστική της αναπροσαρμογής.....	130
	Βιβλιογραφία.....	139

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τελειώνοντας τις σπουδές μας στα Τ.Ε.Ι. Πατρών, μας ανατέθηκε η εκπόνηση αυτής της πτυχιακής εργασίας, με θέμα «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ».

Η πτυχιακή μας αποτελείται από δύο μέρη. Το πρώτο μέρος αναφέρεται στα αποθεματικά και συγκεκριμένα στα: αφανή, τακτικά, ειδικά, έκτακτα, καταστατικά, αφορολόγητα, επένδυση και διάλυση αυτών.

Έτσι με την δημιουργία των αποθεματικών από τα κέρδη των επιχειρήσεων εξασφαλίζεται η ομαλή και καλύτερη δράση της, αφού θα είναι ικανή να αντιμετωπίσει πιθανές ζημιές ή έξοδα καθώς και σταθερότητα στη διανομή μερισμάτων, πράγμα πολύ σημαντικό για την καλή «εικόνα» μιας επιχείρησης.

Το δεύτερο μέρος αναφέρεται στις διαφορές αναπροσαρμογής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης, η οποία αναπροσαρμογή θα μας βοηθήσει ώστε να κατανοήσουμε όσο το δυνατόν καλύτερα τους λόγους τους οποίους μια επιχείρηση οδηγείται σε αυτήν, προκειμένου να έχει μια καλύτερη οικονομική πορεία και να μπορεί να είναι πιο ανταγωνιστική και όσο το δυνατόν ισχυρότερη οικονομικά.

Τέλος θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας στον καθηγητή μας Κ. Σωτηρόπουλο, για την βοήθεια και τον πολύτιμο χρόνο του που μας πρόσφερε. Ελπίζουμε ότι καταφέραμε να ανταποκριθούμε στις απαιτήσεις του θέματος.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

-Τα αποθεματικά από άποψη ιδιωτικονομική

Από ιδιωτικονομική άποψη τα αποθεματικά είναι καθαρά κέρδη τα οποία έχουν συσσωρευτεί και δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο, με τα οποία επέρχεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας.

Σχηματίζονται από διανεμηθέντα καθαρά κέρδη που η επιχείρηση «αποθέτει παρ' εαυτής». Μπορεί επίσης να προέρχονται από εισφορές των μετόχων ή εταιρών (διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο).

Τα κέρδη από τα οποία προέρχονται τα αποθεματικά πρέπει να είναι «πραγματικά κέρδη». Τα λογιστικά κέρδη προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστους, και δεν είναι πραγματικά κέρδη της εταιρείας, γιατί ένα τμήμα τους είναι δυνατό να αφορά πλασματικά – εικονικά κέρδη, που προέρχονται από τη μείωση της αγοραστικής αξίας του νομίσματος και τις ειδικές μεταβολές των τιμών των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Συνεπώς τα αποθεματικά που προέρχονται από πλασματικά κέρδη δεν είναι στην πραγματικότητα αποθεματικά αλλά ποσά διορθωτικά της αγοραστικής αξίας του κεφαλαίου, το οποίο μολονότι παραμένει αριθμητικά αμετάβλητο, στην ουσία μειώνεται, λόγω των ειδικών και γενικών τιμών των περιουσιακών στοιχείων.

Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, με βάση τον ειδικό κάθε φορά νόμο, κατατάσσεται στην κατηγορία των αποθεματικών. Στην πραγματικότητα όμως η υπεραξία αυτή δεν συνιστά αποθεματικό αλλά απλή αριθμητική διόρθωση κεφαλαίου και αυτό γιατί κυρίως προέρχεται από υποτιμήσεις του νομίσματος.

Η σημασία των αποθεματικών έγινε πρόδηλη εφόσον εξαπλώθηκε ο θεσμός της ανώνυμης εταιρείας, στην οποία το μετοχικό της κεφάλαιο, συνιστά την μόνη εγγύηση για τους δανειστές της. Ενώ αντίθετα στις ατομικές επιχειρήσεις ή σε ορισμένες κατηγορίες εταιρειών, ο επιχειρηματίας ευθύνεται απέναντι στους τρίτους με ολόκληρη την ατομική του περιουσία και η δημιουργία αποθεματικών δεν έχει ιδιαίτερη σημασία.

-Τα αποθεματικά από άποψη νομική

Ο Ν. 2190/1920 δίνει ρητά την έννοια του αποθεματικού. Από την διάταξη όμως του άρθρου 45 που δίνει την έννοια του τακτικού αποθεματικού και ορίζει ότι «ετησίως αφαιρείται το εικοστό τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού...» προκύπτει ότι η έννοια του αποθεματικού από νομική άποψη δεν υφίσταται της έννοιας που εκτέθηκε στην προηγούμενη παράγραφο.

Η ανώνυμη εταιρεία αφαιρεί ένα τμήμα από τα κέρδη της κατ' επιταγή του νόμου, του καταστατικού, ή κατόπιν αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, το οποίο «αποθέτει παρ' εαυτή», δηλ. Κρατεί στην διάθεσή της για διάφορους σκοπούς, τα οποία ονομάζονται αποθεματικά. Επειδή στις ανώνυμες εταιρείες ισχύει η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, τα αποθεματικά αυτά εγγράφονται στο σκέλος του παθητικού και το προσαυξάνουν και συνεπώς μειώνουν το ποσοστό των κερδών που η εταιρεία δικαιούται να διαθέσει.

Μείωση του διανεμητέου κέρδους επιφέρει, όχι μόνο η πιο πάνω αύξηση του παθητικού με τα αποθεματικά που προέρχονται από τα κέρδη που εγγράφονται στο παθητικό του ισολογισμού, αλλά και η υποτίμηση του ενεργητικού (με υπερβολικές αποσβέσεις) ή η υπερτίμηση του παθητικού της εταιρείας. Άρα τα αποθεματικά δεν σχηματίζονται απαραίτητα μόνο από τα κέρδη αλλά και με την εμφάνιση μειωμένου ενεργητικού ή αυξημένου παθητικού ώστε να εμποδίζεται η διανομή κέρδους κατά το ποσοστό της πλασματικής μείωσης του ενεργητικού ή της αυξήσεως του παθητικού.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι από νομική άποψη αποθεματικά είναι εκείνα που προέρχονται από τα λογιστικά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση την λογιστική του ιστορικού κόστους και τους κανόνες αποτιμήσεως και τις λοιπές λογιστικές αρχές που καθιερώνει η νομοθεσία περί ανώνυμων εταιρειών.

Συμπύπτει λοιπόν η νομική με την λογιστική έννοια των αποθεματικών:

- Στα προβλεπόμενα από τον νόμο, τα οποία είναι: *το τακτικό αποθεματικό και το αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.*
- Στα προβλεπόμενα από το καταστατικό που λέγονται *καταστατικά αποθεματικά* και
- Στα δημιουργούμενα με απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λέγονται *προαιρετικά ή ελεύθερα αποθεματικά.*

-Τα αποθεματικά από άποψη φορολογική

Από άποψη φορολογική, η έννοια των αποθεματικών συμπίπτει με την νομική άποψη. Τα αποθεματικά από φορολογική άποψη προέρχονται από κέρδη ή νέες εισφορές των μετόχων, το ίδιο ισχύει και από νομική άποψη. Διαφέρει όμως η έκταση των κερδών από την οποία αντλούνται τα αποθεματικά αυτά.

Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά τα αποθεματικά (SIC) από «λογιστικές διαφορές» που δηλώνει η εταιρεία, ή που προσδιορίζει ο φορολογικός ελεγκτής, τις οποίες ορισμένοι αναπτυξιακοί νόμοι απαλλάσσουν από την φορολογία, υπό την προϋπόθεση της δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών, τονίζεται εδώ ότι δεν πρόκειται για πραγματικά αποθεματικά, αφού δεν προέρχονται από πραγματικά κέρδη, αλλά πρόκειται για αφορολόγητες «εκπτώσεις» που έχουν βαρύτητα μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρείας.

Σημασία ιδιαίτερη από φορολογική άποψη έχει η διάκριση των αποθεματικών σε φορολογημένα, που προέρχονται από φορολογημένα κέρδη, και αφορολόγητα, που προέρχονται από αφορολόγητα κέρδη.

1.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ ΟΝΟΜΑΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Στην λογιστική ορολογία πολλές φορές ο όρος αποθεματικό χρησιμοποιείται για την τιτλοφόρηση λογαριασμών που δεν συνιστούν αποθεματικά. Έτσι εσφαλμένα χρησιμοποιείται στις εξής περιπτώσεις:

- Στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις τα «μαθηματικά αποθεματικά» του κλάδου ζωής απεικονίζουν πραγματική υποχρέωση της εταιρείας προς τους ασφαλισμένους.
- Τα «αποθέματα κινδύνων εν ισχύει» και τα «αποθέματα εκκρεμών ζημιών» των ασφαλιστικών εταιρειών τιτλοφορούνται πολλές φορές «αποθεματικά» ενώ πρόκειται για έσοδα επομένων χρήσεων τα πρώτα και προβλέψεις εξόδων τα δεύτερα. Δεν πρόκειται λοιπόν για αποθεματικά και εσφαλμένα τιτλοφορούνται έτσι.
- Το «αποθεματικό για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων» σχηματίζεται από τα ετήσια κέρδη και προορίζεται να διατεθεί για να εξαγοράσει η εταιρεία τους ιδρυτικούς τίτλους. Όμως αυτά τα παρακρατούμενα ποσά

κερδών συνιστούν πραγματικά αποθεματικά όταν ή εξαγορά των τίτλων είναι προαιρετική. Όταν όμως η εξαγορά επιτάσσεται από το καταστατικό πρόκειται μάλλον για παρακράτηση κερδών για την εξόφληση υποχρεώσεως της εταιρείας προς τους κομιστές ιδρυτικών τίτλων και θα γίνει ληξιπρόθεσμη μόλις εκπληρωθούν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το καταστατικό.

- Η φορολογική νομοθεσία αρκετές φορές χρησιμοποιεί τον όρο αποθεματικό και σε περιπτώσεις που δεν συνιστούν αποθεματικά. Π.χ.:
 - ◆ Τα «αποθεματικά για την αποκατάσταση Ενεργητικού» που θα περιέλθει με την πάροδο του χρόνου στο Δημόσιο. Στην πραγματικότητα είναι αποσβέσεις παγίων στοιχείων που θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους.
 - ◆ Τα αποθεματικά επί των «λογιστικών διαφορών» δεν είναι στην πραγματικότητα αποθεματικά γιατί οι «λογιστικές διαφορές» δεν συνιστούν κέρδη.
 - ◆ Δεν είναι πάντα αποθεματικό το «αφορολόγητο αποθεματικό από την λήξη μετοχών χωρίς αντάλλαγμα» και το «ειδικό αποθεματικό από κέρδη που προέκυψαν από την πώληση χρεογράφων».

1.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ – ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι διαφορές είναι ουσιαστικές και είναι οι εξής:

- Τα αποθεματικά είναι πρόσθετο ίδιο κεφάλαιο. Τα αποθεματικά αποτελούν προέκταση του κεφαλαίου της επιχείρησης, που αυξάνει την επιχειρηματική περιουσία και η οποία λογιστικά δεν ενσωματώνεται στο εταιρικό κεφάλαιο. Αντίθετα, η απόσβεση δεν αυξάνει το κεφάλαιο αλλά απεικονίζει μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και αποβλέπει ώστε να διατηρήσει ανέπαφο το κεφάλαιο αυτό από την επελθούσα φθορά των στοιχείων αυτών.
- Η απόσβεση είναι έξοδο που εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως και γίνεται ανεξάρτητα εάν υπάρχουν ή όχι κέρδη. Ενώ αντίθετα τα αποθεματικά για να σχηματισθούν, πρέπει οπωσδήποτε να υπάρχουν κέρδη, εκτός εάν προέρχονται από εισφορές μετόχων.

- Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική, αντίθετα ο σχηματισμός αποθεματικών είναι προαιρετικός με εξαίρεση το τακτικό αποθεματικό.
- Ενώ οι αποσβέσεις δεν είναι αντικείμενο διανομής, τα αποθεματικά εκτός από το τακτικό αποθεματικό και το «αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» μπορούν να διανεμηθούν.

1.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

1.4.1 Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο την εμφάνισή τους στον ισολογισμό

Με κριτήριο την εμφάνισή τους ή μη στον ισολογισμό, τα αποθεματικά διακρίνονται σε **εμφανή** και σε **αφανή** ή **λανθάνοντα**.

Εμφανή είναι εκείνα που εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού.

Αφανή είναι εκείνα που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό ή αναγράφονται σ' εαυτόν αλλά με τίτλο διαφορετικό του αποθεματικού.

Τα αφανή αποθεματικά σχηματίζονται με την εμφάνιση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως μικρότερης από την πραγματική, επειδή:

- Στοιχεία του ενεργητικού δεν γράφτηκαν στον ισολογισμό ή γράφτηκαν με αξία μικρότερη της πραγματικής.
- Στοιχεία του παθητικού εξογκώθηκαν με την αναγραφή στον ισολογισμό ανύπαρκτων υποχρεώσεων ή γιατί στοιχεία του παθητικού υπερεκτιμήθηκαν.
- Συνέτρεξαν και οι δύο παραπάνω λόγοι.

Τα αφανή αποθεματικά διακρίνονται σε **λανθάνοντα** και **κεκρυμένα**, **πρωτογενή** και **υστερογενή**, **τιμής αποκτήσεως**, **τιμής ημέρας**, **αυθαίρετα** κ.λ.π.

1.4.2 Διάκριση ανάλογα με το αίτιο που προκάλεσε τον σχηματισμό τους

- α) Υποχρεωτικά: Σχηματίζονται κατά επιταγή του νόμου, ή του καταστατικού ή από συμβατική υποχρέωση της εταιρείας
- β) Τα κατά επιταγή της διατάξεως του καταστατικού αποθεματικά που λέγονται αποθεματικά καταστατικού, τα οποία δεν προβλέπονται από τον νόμο αλλά προβλέπονται από το καταστατικό.
- γ) Προαιρετικά ή ελεύθερα είναι τα αποθεματικά τα οποία δημιουργούνται με ελεύθερη απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων.
- δ) Αφανή είναι αυτά που δημιουργήθηκαν «έμμεσα ή αυτόματα».

1.4.3 Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο το χρόνο σχηματισμού τους

- α) Τακτικά: Σχηματίζονται με περιοδικές κρατήσεις.
- β) Έκτακτα: Σχηματίζονται με μία κράτηση ή με πολλές, αλλά όχι περιοδικές κρατήσεις για την αντιμετώπιση ορισμένου εξόδου ή ορισμένης ζημιάς.

Κατά την Ελληνική Νομοθεσία το τακτικό αποθεματικό προβλέπεται από την διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920 και είναι νόμιμο. Τα τακτικά αποθεματικά χαρακτηρίζονται από το στοιχείο της περιοδικότητας των κρατήσεων από τα κέρδη ενώ τα έκτακτα δεν χαρακτηρίζονται από το στοιχείο αυτό και επιπλέον το μέγεθος αυτών δεν καθορίζεται από κανένα νόμο.

Τα έκτακτα αποθεματικά σχηματίζονται ή από τα καθαρά κέρδη ή επειδή έτσι ορίζει το καταστατικό, αλλά και από νομοθετική επιταγή δημιουργείται έμμεσα το έκτακτο «αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο».

Οι συνηθισμένες λογιστικές κατηγορίες έκτακτων αποθεματικών είναι:

- Το αποθεματικό για ενίσχυση ή διατήρηση σταθερού του διανεμητέου μερίσματος.
- Το αποθεματικό για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων.

- Το αποθεματικό για την απόσβεση δανείων.
- Το αποθεματικό για την ανανέωση εγκαταστάσεων.
- Το αποθεματικό για την αντιμετώπιση υποτιμήσεως εμπορευμάτων, χρεογράφων, κ.λ.π.

1.4.4 Διάκριση των αποθεματικών ανάλογα με το σκοπό τους

- *Αποθεματικά που αποσκοπούν στην επαύξηση των μέσων δράσεως της εταιρείας.*

Προορισμός τους δηλαδή είναι η επέκταση του ενεργητικού ή η αύξηση του κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο, (σχηματισμός αποθεματικών) ενισχύεται η πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης, αυξάνεται η οικονομική ισχύς και αποτρέπεται ο ξένος δανεισμός.

Στην κατηγορία αυτή των αποθεματικών εντάσσονται:

- Τα αφορολόγητα αποθεματικά που δημιουργούνται με βάση αναπτυξιακούς νόμους για επέκταση των επιχειρήσεων
 - Αποθεματικά για αγορά συγκεκριμένων ακινήτων, μηχανημάτων ή εκτέλεση νέων έργων.
 - Τα χωρίς ειδικό προορισμό που αποβλέπουν στην αύξηση των μέσων δράσεως της επιχείρησης.
 - Αποθεματικό για απόσβεση δανείου.
- *Αποθεματικά που σε περιόδους πληθωρισμού αποσκοπούν στην διατήρηση της αξίας της επιχείρησης.*

Ο σχηματισμός αποθεματικών αυτού του είδους επιβάλλεται και σε περιόδους νομισματικής σταθερότητας, όταν η επιχείρηση αντικαθιστά ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και θα διαθέσει περισσότερα από όσα διέθεσε για την αρχική τους απόκτηση. Το ίδιο συμβαίνει και σε περιόδους πληθωρισμού όπου οι διενεργούμενες αποσβέσεις επί της αξίας κτήσεως των παγίων δεν επαρκούν για την αντικατάσταση των στοιχείων που αποσβένονται.

Αλλά ο σχηματισμός τέτοιων αποθεματικών επιβάλλεται και όταν η επιχείρηση διαθέτει μηχανολογικό εξοπλισμό με κίνδυνο οικονομικής απαξιώσεως.

- *Αποθεματικά με σκοπό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή έκτακτων εξόδων.*

Σκοπός τους είναι η διαφύλαξη της ακεραιότητας του εταιρικού κεφαλαίου. Επιτυγχάνεται επίσης η ομαλή και σταθερή εξυπηρέτηση του εταιρικού κεφαλαίου γιατί μπορούν έτσι να αποσβεστούν έκτακτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων από κέρδη προγενέστερης χρήσεως από τα οποία έχουν δημιουργηθεί αποθεματικά.

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν:

- Το τακτικό αποθεματικό
- Το αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 2176/1952
- Τα χωρίς ειδικό προορισμό αποθεματικά που χρησιμοποιούνται για την απόσβεση κάθε ενδεχόμενης ζημίας.
- Το αποθεματικό για ενδεχόμενη απόσβεση ακινητοποιήσεων
- Τα αποθεματικά για ενδεχόμενη απόσβεση απαιτήσεων (μέτρο πρόνοιας)
- Τα αποθεματικά προς κάλυψη ενδεχόμενων κινδύνων από πυρκαγιά, εργατικά ατυχήματα κ.λ.π.

1.4.5 Αποθεματικά που προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους.

Χρησιμοποιούνται για την ενίσχυση του μερίσματος στις χρήσεις που δεν προέκυψαν κέρδη ή προέκυψαν, αλλά είναι ανεπαρκή.

Σ' αυτή την κατηγορία εντάσσονται:

- Τα αποθεματικά μερισμάτων ή εξισώσεως μερισμάτων, και αποσκοπούν στην αύξηση του μερίσματος όταν τα κέρδη δεν επαρκούν. Έτσι εξασφαλίζεται η σταθεροποίηση των ετήσιων μερισμάτων ώστε να μην κλονίζεται η εμπιστοσύνη των τρίτων απέναντι στην επιχείρηση.
- Το υπόλοιπο κερδών εις νέο, το οποίο είναι αποθεματικό με την διαφορά ότι σχηματίζεται για μία μόνο χρήση αφού υποχρεωτικά προστίθεται στο αποτέλεσμα της επόμενης και διατίθεται όπως και αυτό.
- Τα προς απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται σε επιχειρήσεις που προβαίνουν σε απόσβεση του

κεφαλαίου τους, το οποίο λογικά πρέπει να μείνει άθικτο σε όλη την ζωή της εταιρείας.

Συνεπώς αν η εταιρεία προτού διαλυθεί, προβεί σε επιστροφή αξίας της μετοχής, αυτό είναι κατ' αρχήν αδύνατο, εκτός αν γίνει από τα ετήσια κέρδη ή από αποθεματικό που σχηματίστηκε από προγενέστερα κέρδη.

1.5 ΑΦΑΝΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

1.5.1 Γενικά

Αφανή αποθεματικά είναι αυτά που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης ή εμφανίζονται με τίτλο άλλον και όχι αυτόν του αποθεματικού.

Στον ισολογισμό της εταιρείας πρέπει να απεικονίζεται η αληθινή οικονομική κατάσταση γι' αυτό πρέπει να περιλαμβάνονται σ' αυτόν όλες οι υποχρεώσεις και τα περιουσιακά της στοιχεία στην πραγματική τους αξία, σύμφωνα με τους κανόνες αποτιμήσεως.

Είναι όμως και δυνατό να εμφανιστεί η καθαρή θέση της επιχείρησης μικρότερη από την κανονική είτε γιατί στοιχεία του ενεργητικού δεν γράφτηκαν στον ισολογισμό, ή γράφτηκαν με αξία μικρότερη της κανονικής, ή γιατί στοιχεία του παθητικού εξογκώθηκαν, ή και τα δύο μαζί.

Όταν η καθαρή θέση της εταιρείας εμφανίζεται μικρότερη από την κανονική, τότε λέμε πως υπάρχουν αποθεματικά που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό και είναι «αφανή».

Τα αφανή αποθεματικά διακρίνονται σε :

A)

- **«εξακριβώσιμα» ή «λανθάνοντα»:** Είναι τα αποθεματικά τα οποία με μια απλή εξέταση του ισολογισμού διαπιστώνεται η ύπαρξή τους, όχι όμως το μέγεθός τους, π.χ. στον ισολογισμό, ένας λογαριασμός «έπιπλα και σκεύη» με υπόλοιπο 1, φανερώνει ότι στο παρελθόν έγιναν υψηλές αποσβέσεις και εύκολα διαπιστώνεται ότι σ' αυτόν τον λογαριασμό κρύβεται αποθεματικό με άγνωστο μέγεθος.
- **«μη εξακριβώσιμα» ή «κρυμμένα»:** Δεν διαπιστώνεται ούτε το μέγεθός τους, ούτε και η ύπαρξή τους π.χ. στον ισολογισμό γράφεται αξία προϊόντων 5 εκατ. Ενώ η τρέχουσα πραγματική αξία είναι 8 εκατ. Τότε υπάρχει αφανές αποθεματικό 3 εκατομμύρια, το οποίο μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς μόνο με εξωτερική απογραφή.

B)

- **Πρωτογενή:** Δημιουργούνται κατά την κτήση των στοιχείων του ενεργητικού, όταν αυτά συνειδητά εκτιμούνται σε αξία κάτω της πραγματικής ή δεν απογράφονται πλήρως (π.χ. εισφορές σε είδος κατά την ίδρυση της εταιρείας).
- **Υστερογενή:** Δημιουργούνται εκ των υστέρων, και όχι κατά την κτήση των παγίων στοιχείων, δια της μη προσαρμογής της αξίας με την οποία αυτά φαίνονται στα βιβλία με τις μεταβληθείσες τιμές π.χ. υποτίμηση υποχρεώσεων εταιρείας σε συνάλλαγμα γιατί η τιμή του οφειλόμενου συναλλάγματος υποτιμήθηκε (νομισματογενή αφανή αποθεματικά).

Γ)

- **Αναγκαστικά ή εκ του νόμου αποθεματικά:** Προκύπτουν από τις διατάξεις των νόμων.
- **Αποθεματικά υποκείμενης κρίσεως:** Προκύπτουν βάσει υποκειμενικών εκτιμήσεων. Όταν τα αποθεματικά σχηματίζονται εκτός αυτής της υποκειμενικής κρίσεως και εκτός των σκοπών της λογιστικής, ονομάζονται αυθαίρετα αποθεματικά.

1.5.2 Σκοποί αφανών αποθεματικών

Με τα αποθεματικά αυτά επιδιώκεται:

- α) Οικονομική ενίσχυση της εταιρείας:** Η κάθε εταιρεία μπορεί να έχει ανάγκη να επεκτείνει τις δραστηριότητές της για διάφορους λόγους. Προκειμένου λοιπόν να μην προσφύγει στον ασύμφορο πολλές φορές εξωτερικό δανεισμό προσφεύγουν στην δημιουργία αφανών αποθεματικών.
- β) Η αποτροπή συστάσεως ομοειδών επιχειρήσεων:** Αρκετές φορές μια εταιρεία είναι δυνατόν να μην θέλει, προκειμένου να αποφύγει τον ανταγωνισμό, να κάνει γνωστά τα πραγματικά της κέρδη, γι' αυτό τον λόγο επιδιώκει να συγκαλύψει τα κέρδη με την δημιουργία αφανών αποθεματικών.
- γ) Αποφυγή φορολογίας:** Με την δημιουργία αφανών αποθεματικών μειώνονται τα φορολογητέα κέρδη και συνεπώς ο φόρος προς το Δημόσιο με κίνδυνο βέβαια αν ανακαλυφθούν αυτά τα πλασματικά κέρδη να επιβληθούν τα ανάλογα πρόστιμα και οι φόροι.

- δ) **Η αποφυγή συμπίεσεως των τιμών:** Συμφέρον μεγάλο έχουν οι επιχειρήσεις στις οποίες το κράτος επιβάλλει τις τιμές πώλησης των προϊόντων τους, να αποκρύπτουν τα υψηλά κέρδη τους, και να παρουσιάζουν πενιχρά αποτελέσματα και να επιτυγχάνουν καλύτερες τιμές πωλήσεως των προϊόντων τους. Αυτό τους οδηγεί στη δημιουργία αφανών αποθεματικών.
- ε) **Η κερδοσκοπία επί των μετοχών της εταιρείας:** Αποκρύπτοντας τα κέρδη, οι διευθύνοντες, αποβλέπουν στην πτώση των τιμών των μετοχών στο Χρηματιστήριο, ώστε να αυξήσουν την ζήτηση των μετοχών. Επίσης, έτσι, αποξενώνουν τους μέχρι τότε μετόχους από τα οικονομικά πλεονεκτήματα της εταιρείας. Επίσης αποβλέπουν και στην αποφυγή της υπερβολικής ανόδου των τιμών των μετοχών που ενδεχομένως να πέσουν κατακόρυφα να σε μεταγενέστερες χρήσεις είναι λιγότερο ικανοποιητικά τα κέρδη της εταιρείας.

1.5.3 Κριτική των αφανών αποθεματικών

Επειδή οι σκοποί των αφανών αποθεματικών, που κυρίως επιδιώκουν, είναι αθέμιτοι π.χ. αποφυγή φορολογίας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι παρουσιάζουν πολλά μειονεκτήματα.

Όταν ο σκοπός της εταιρείας είναι η απόκρυψη των κερδών για την αποφυγή της ίδρυσης ομοειδών επιχειρήσεων, ο σχηματισμός αφανών αποθεματικών είναι ατελέσφορος, γιατί μια εταιρεία δεν μπορεί επί σειρά ετών να κρύβει τα κέρδη της. Κάποια στιγμή αυτό θα αποκαλυφθεί και κρίνεται καταδικαστέο.

Όταν αποσκοπούν στην οικονομική ενίσχυση της εταιρείας, δεν εμφανίζουν στον ισολογισμό την πραγματική οικονομική κατάσταση και δεν δίνονται οι σωστές πληροφορίες στους ενδιαφερόμενους, οι μέτοχοι δεν λαμβάνουν το κανονικό κέρδος που αναλογεί και ούτε εάν αποφασίσουν την πώληση των μετοχών τους θα λάβουν την πραγματική τους αξία.

Συνεπώς θα πρέπει να ενισχύονται τα εμφανή και όχι τα αφανή αποθεματικά.

1.6 Επένδυση και διάλυση των αποθεματικών

➤ *Επένδυση αποθεματικών*

Λέγοντας επένδυση ενός αποθεματικού, εννοούμε την τοποθέτησή του σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία δηλ. Αξίες του ενεργητικού. Αυτά που κυρίως επενδύονται είναι εκείνα που προορίζονται για την αύξηση των μέσω δράσεως της εταιρείας, αλλά γενικώς όλα τα αποθεματικά τοποθετούνται σε διάφορες αξίες του ενεργητικού, ακόμη και αυτά που προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους.

Τα αποθεματικά, ανεξάρτητα από το ποιος προβλέπει την σύστασή τους, πρέπει να χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς, για τους οποίους, σχηματίστηκαν. Μόνο η γενική συνέλευση έχει την δυνατότητα να μεταβάλει, με απόφασή τους, τον αρχικό τους προορισμό, γιατί αυτή έχει την εξουσία να σχηματίζει αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το καταστατικό και έχει και εξουσία να μεταβάλει τον αρχικό τους σκοπό.

Το «έκτακτο αποθεματικό» λειτουργεί κάπως έτσι, αφού δεν προορίζεται για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό και η γενική συνέλευση το χρησιμοποιεί για τις εκάστοτε ανάγκες της εταιρείας.

Όλα τα αποθεματικά ακόμη και αυτά που σκοπός τους είναι να διανεμηθούν στους μετόχους, είναι επενδυμένα σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού. Η επένδυση αυτών εξαρτάται από τον σκοπό για τον οποίο προορίζονται. Έτσι, αν προορίζονται για επέκταση των εργασιών της εταιρείας, θα επενδυθούν στα κατάλληλα πάγια στοιχεία, ή κυκλοφορούντα. Αν προορίζονται για αντιμετώπιση μελλοντικών ζημιών ή διανομή στους μετόχους, θα επενδυθούν σε περιουσιακά στοιχεία ευχερούς ρευστοποιήσεως. Γενικά η επένδυση των αποθεματικών θα εξαρτηθεί από το είδος της επιχείρησης και την οικονομική πολιτική της.

Σε γενικές όμως γραμμές, οι επιχειρήσεις που είναι ελεύθερες, ως προς τον τρόπο επένδυσης των αποθεματικών τους, προσέχουν τα εξής:

- **Ασφάλεια επενδύσεως** από την άποψη επανακτήσεως του ονομαστικού ποσού του τοποθετηθέντος αποθεματικού (κεφ. + τόκοι) και από την άποψη της διατηρήσεως της αγοραστικής δύναμης αυτού.
- **Ευχέρεια ρευστοποιήσεως** : Δυνατότητα μετατροπής της επένδυσης σε χρηματικά μέσα χωρίς ζημιά και χωρίς απώλεια χρόνου.

- **Αυξημένο βαθμό αποδοτικότητας:** Τα κρατικά χρεόγραφα συγκεντρώνουν τις πιο πάνω ιδιότητες σε ομαλές οικονομικές συνθήκες. Αντίθετα τα ακίνητα είναι σαν επένδυση ασφαλέστερα, αλλά δεν έχουν την ανάλογη αποδοτικότητα και ευκολία ρευστοποίησης.

Ο Ν. 2190/1920 ορίζει ότι οι εταιρείες είναι ελεύθερες ως προς την τοποθέτηση των αποθεματικών τους στις διάφορες αξίες. Μόνο όσον αφορά τις ημεδαπές ασφαλιστικές εταιρείες, προσδιορίζει λεπτομερώς τα περιουσιακά στοιχεία, στα οποία πρέπει να επενδύονται τα αποθεματικά και ότι σε ασφαλιστική τοποθέτηση διατίθενται υποχρεωτικά το τέταρτο του κεφαλαίου, το τακτικό και τα τεχνικά αποθεματικά και προσδιορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν ασφαλιστική τοποθέτηση. Σε γενικές όμως γραμμές και το καταστατικό μπορεί να δεσμεύσει τις εταιρείες ως προς τον τρόπο επένδυσης των αποθεματικών της.

Τέλος, τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει ευεργετικών φορολογικών διατάξεων, επενδύονται αναγκαστικά σε ορισμένα στοιχεία, που καθορίζονται από τις διατάξεις αυτές. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, η εταιρεία, υποχρεούται να μην τα πωλήσει για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα αλλιώς αυτά υποβάλλονται στην φορολογία.

Λογιστικά, η επένδυση απεικονίζεται με χρέωση του λογαριασμού του στοιχείου και πίστωση του ταμείου. Η διάλυση γίνεται με την αντίθετη εγγραφή.

➤ **Διάλυση αποθεματικών**

Διάλυση εμφανούς αποθεματικού σημαίνει την χρησιμοποίησή του για ορισμένο σκοπό, με την οποία επέρχεται η λογιστική εξαφάνιση του λογαριασμού του αποθεματικού.

Την διάλυση ενός αποθεματικού, επιφέρει ή η κεφαλαιοποίησή του ή η διανομή του στους μετόχους ή η χρησιμοποίησή του για απόσβεση ζημίας ή κεφαλαίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1. ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ (Λ. 41.02)

2.1.1 Γενικά

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920 το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται πριν από τον σχηματισμό οποιουδήποτε άλλου αποθεματικού και πριν από την διανομή μερισμάτων επί των καθαρών κερδών της χρήσεως με κράτηση από αυτά ποσοστού 1/20 ή 5%. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό φθάσει το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό αλλά όχι μικρότερο. Απαραίτητη βέβαια προϋπόθεση, για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρείας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη.

Όπως ανέφερα και πιο πάνω, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση από τα κέρδη αυτά του φόρου εισοδήματος.

Εάν εκτός από τα κέρδη της χρήσεως, διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών της χρήσεως. Με τον ίδιο τρόπο, όταν καλύπτονται ζημίες προηγούμενων χρήσεων το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένουν μετά την κάλυψη των ζημιών.

Το ποσοστό κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό όπως ανέφερα πιο πάνω είναι 5% επί των καθαρών κερδών. Μόνο όσον αφορά τις ασφαλιστικές εταιρείες ορίζεται στο 20% επί των καθαρών κερδών η κράτηση του τακτικού αποθεματικού.

Το καταστατικό είναι δυνατό να ορίσει ποσοστό μεγαλύτερο του 5% όχι όμως, μικρότερο. Επίσης, η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει παρακράτηση κερδών με βάση ποσοστό μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο ή νόμιμο, εκτός εάν έτσι ορίζεται στο καταστατικό.

Η κράτηση του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτική, έως του φθάσει το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου (ασφαλιστικές εταιρείες το τετραπλάσιο του μετοχικού κεφαλαίου). Το καταστατικό μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό, όχι όμως μικρότερο.

Όσον αφορά στο κεφάλαιο, ο νόμος ορίζει ότι αναφέρεται στο κατά το χρόνο της συντάξεως του ισολογισμού κεφάλαιο και συγκεκριμένα στο

ονομαστικό, ανεξάρτητα αν είναι αποσβεσμένο ή προέρχεται από άνευ ψήφου μετοχές κ.λ.π.

2.1.2 Προορισμός τακτικού αποθεματικού

Αποκλειστική χρησιμοποίηση του τακτικού αποθεματικού είναι η κάλυψη ζημίας με την οποία τυχόν θα κλείσει ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσης» σε κάποια μεταγενέστερη χρήση. Ούτε το καταστατικό, ούτε η γενική συνέλευση μπορούν να ορίσουν χρησιμοποίηση του αποθεματικού διαφορετική από αυτή που ορίζει ο νόμος.

Το τακτικό αποθεματικό μπορεί να καλύψει ζημία που προέκυψε στο τέλος της χρήσης με τον υπολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, επομένως μία έκτακτη ζημία πριν λήξει η χρήση, π.χ. πυρκαγιά δεν μπορεί να την καλύψει.

Αυτό συμβαίνει όσον αφορά το νόμιμο ποσοστό κράτησης τακτικού αποθεματικού. Όταν το ποσοστό αυτό υπερβαίνει το νόμιμο, οι εκούσιες αυτές προσθήκες, μπορούν να διατεθούν από την γενική συνέλευση κατά την ελεύθερη κρίση της, και κατά συνέπεια, να κεφαλαιοποιηθούν, να μετατραπούν σε άλλο αποθεματικό, να διανεμηθούν στους μετόχους, ή να καλύψουν μία έκτακτη ζημία.

2.1.3 Φορολογία του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό αντλείται όπως έχουμε πει, από τα κέρδη της χρήσεως, μετά την αφαίρεση από αυτά του φόρου εισοδήματος που βαρύνει την εταιρεία. Το τακτικό αποθεματικό, συνεπώς, μετά την ισχύ του Ν.2065/92 προέρχεται πάντοτε από φορολογημένα κέρδη.

- *Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά*

Όσα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από κέρδη τρεχούσης ή προηγούμενης χρήσεως μεταφέρονται στο τακτικό αποθεματικό, αυτά θα υπαχθούν σε φορολογία βάσει των εν ισχύει διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων κατά περίπτωση κατά το έτος εντός του οποίου γίνεται η μεταφορά αυτή, με συνέπεια την απώλεια της ιδιότητας του αφορολόγητου.

- *Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από άλλα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί σε παρελθούσες χρήσεις, και έχουν φορολογηθεί.*

Σ' αυτή την περίπτωση, η κράτηση για τακτικό αποθεματικό αντλείται από ελεύθερα προαιρετικά αποθεματικά και τα οποία δεν έχουν κανένα ειδικό προορισμό.

2.2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ (Λ. 41.03)

Αποθεματικά καταστατικού, ονομάζονται αυτά που δεν προβλέπονται από τον νόμο αλλά το ορίζει το καταστατικό της εταιρείας. Το καταστατικό ελεύθερα μπορεί να προσδιορίζει το παρακρατούμενο από τα κέρδη ποσοστό, το ύψος αυτών, τον σκοπό κ.λ.π. αρκεί αυτά να αντλούνται από το υπόλοιπο των κερδών, δηλ. να μην μειώσουν την κράτηση για τακτικό αποθεματικό.

Εφόσον μια εταιρεία έχει κέρδη, είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει τα αποθεματικά καταστατικού, γι' αυτό τα αποθεματικά αυτά εντάσσονται στην κατηγορία των υποχρεωτικών αποθεματικών.

Τα αποθεματικά καταστατικού έχουν συνήθως ειδικό προορισμό που προσδιορίζεται από το καταστατικό της εταιρείας και η χρησιμοποίησή του πρέπει να είναι σύμφωνη με αυτό τον σκοπό. Είναι όμως δυνατόν να διατεθεί για άλλο σκοπό από αυτόν που σχηματίσθηκε μετά από ειδική τροποποίηση του καταστατικού.

2.3 ΕΙΔΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (Λ. 41.04)

Ειδικά είναι τα αποθεματικά που έχουν ειδικό προορισμό, λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρείας, το αποθεματικό για διανομή μερισμάτων στους μετόχους, το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή απωλειών από επισφαλείς πελάτες.

Ο ειδικός προορισμός του αποθεματικού είναι δυνατό να καθορίζεται από εκείνον που επέβαλε το σχηματισμό του. Δηλαδή, από τον νόμο, όπως το τακτικό αποθεματικό, το καταστατικό, όπως λ.χ. το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών από επισφαλείς πελάτες. Επίσης, και ο φορολογικός νομοθέτης είναι δυνατό να επιβάλει ή να επιτρέψει το σχηματισμό ενός ειδικού αποθεματικού, όπως είναι το αποθεματικό από κέρδη πωλήσεως χρεογράφων.

Με βάση την παραπάνω έννοια των ειδικών αποθεματικών παρατηρούμε ότι δεν ακριβολογεί το Ε.Γ.Λ.Σ. που ορίζει ότι «ειδικά και έκτακτα ή προαιρετικά αποθεματικά είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων» ως να μην είναι δυνατό ο νόμος ή το καταστατικό να επιβάλουν το σχηματισμό ειδικών αποθεματικών.

2.4 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (Λ. 41.05)

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. *έκτακτα* είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της γενικής τακτικής συνέλευσης των μετόχων. Κατά την γνώμη του Ε. Σακέλλη, έκτακτα χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με μία κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές για την αντιμετώπιση ορισμένου εξόδου ή ζημίας.

Στην πράξη, τα καταστατικά των περισσότερων εταιρειών προβλέπουν την κράτηση ενός ποσοστού από τα κέρδη για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή ορίζεται ότι, μετά τις νόμιμες και καταστατικές κρατήσεις και διανομές μερισμάτων και ποσοστών, το τυχόν υπόλοιπο των κερδών κρατείται για έκτακτο αποθεματικό. Ο χαρακτηρισμός του αποθεματικού αυτού ως εκτάκτου, έχει την έννοια ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εταιρεία για οποιοδήποτε σκοπό, δηλ. ότι δεν είναι ειδικού προορισμού αποθεματικό. Το αποθεματικό όμως αυτό είναι καταστατικό αποθεματικό που εξομοιώνεται με ελεύθερο αποθεματικό, αφού η τακτική γενική συνέλευση μπορεί κατά την κρίση της, να αποφασίσει για τη χρησιμοποίησή του (διανομή στους μετόχους, κεφαλαιοποίηση κ.λ.π.).

Η έννοια που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. στα έκτακτα αποθεματικά είναι εκείνη των προαιρετικών ή ελεύθερων αποθεματικών, που δημιουργούνται όχι κατά επιταγή του νόμου ή του καταστατικού, αλλά με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Αμφισβητήσιμο στην επιστήμη είναι το θέμα αν η γενική συνέλευση μπορεί ελεύθερα ν' αποφασίζει τη δημιουργία προαιρετικών αποθεματικών ή αν η δημιουργία τέτοιων αποθεματικών πρέπει οπωσδήποτε να προβλέπεται από το καταστατικό.

Κατά μία γνώμη, η οποία θεωρείται και πιο σωστή, η γενική συνέλευση μπορεί ελεύθερα ν' αποφασίζει το σχηματισμό προαιρετικών αποθεματικών, έστω και αν το καταστατικό δεν παρέχει ρητά σ' αυτήν τέτοια εξουσιοδότηση. Αυτό με την προϋπόθεση ότι το καταστατικό αντιπαρέρχεται σιωπηρά το θέμα της διανομής του υπολοίπου των κερδών, το ποσό δηλ. που απομένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος. Γιατί σε

αυτήν την περίπτωση υπάρχει, μπορούμε να πούμε, σιωπηρή εξουσιοδότηση του καταστατικού προς την γενική συνέλευση για τη διάθεση των κερδών αυτών.

Κατά μία άλλη γνώμη, η γενική συνέλευση αποφασίζει έγκυρα για το σχηματισμό προαιρετικών αποθεματικών μόνο εφόσον παρέχεται σ' αυτήν το δικαίωμα από το καταστατικό.

Τέλος, υποστηρίζεται και μέση λύση, ότι αν το καταστατικό δεν καθορίζει τον τρόπο διαθέσεως των πέραν των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος κερδών, τα κέρδη αυτά είναι διανεμητέα στους μετόχους, εκτός αν η εταιρεία, κατ' αντικειμενική κρίση, έχει απόλυτη ανάγκη των κερδών αυτών, οπότε κρατούνται με μορφή αποθεματικών. Αν όμως κρατούνται κέρδη πέρα από κάθε εύλογο μέτρο πρόνοιας, η απόφαση της συνελεύσεως για τη δημιουργία αποθεματικών είναι ακυρώσιμη. Σημειώνεται ότι η συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη δημιουργία προαιρετικών αποθεματικών, που δεν προβλέπονται από το καταστατικό, μόνο κατά τη συγκεκριμένη εταιρική χρήση και όχι και για τις επόμενες.

Ο προορισμός των προαιρετικών αποθεματικών προσδιορίζεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως, είτε εκείνης κατά την οποία αποφασίστηκε ο σχηματισμός τους, είτε μεταγενέστερης. Είναι δυνατό ακόμη, η χρησιμοποίηση των αποθεματικών αυτών αν αφήνεται, ύστερα από σχετική απόφαση της γενικής συνελεύσεως, στην απόλυτη κρίση του Δ.Σ. Γιατί, όπως είπαμε, βασικός κανόνας που διέπει τα αποθεματικά είναι ότι όποιο όργανο (νόμος, καταστατικό, Γ.Σ.) είναι αρμόδιο για τη δημιουργία τους, το ίδιο όργανο είναι αρμόδιο και για την κατάργησή τους.

2.5 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 41 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ»

2.5.1 Οι λογαριασμοί 41.00, 41.01, 41.06 και 41.07

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε ξεχωριστά σε μερικούς λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 41 για τον λόγο ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν ανταποκρίνονται στις προϋποθέσεις που πηγάζουν από τον ορισμό που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. περί των αποθεματικών. Ο βασικότερος λόγος για τον οποίο δεν ανήκουν στα αποθεματικά έτσι όπως ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ., είναι ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν σχηματίζονται από τα καθαρά κέρδη των εταιρειών. Οι «καθαροί» λογαριασμοί των αποθεματικών είναι ο 41.02, 41.03, 41.04, 41.05, 41.08 και 41.09. Εξάλλου ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ., 41 αναλύεται σε αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής και επιχορηγήσεις

πάγιων επενδύσεων και ο διαχωρισμός αυτός υπάρχει και στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς επίσης.

- *Λογαριασμοί 41.00 καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και 41.01 οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.*

Στους λογαριασμούς αυτούς, καταχωρείται η διαφορά από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία. Ο νόμος απαγορεύει την έκδοση μετοχών σε τιμή κατώτερη από το άρτιο δηλ. κατώτερη της ονομαστικής τους αξίας δεν απαγορεύει όμως και το αντίθετο. Στην πράξη αυτό συμβαίνει τις περισσότερες φορές στις εταιρείες. Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 η διαφορά αυτή καταβάλλεται εφάπαξ μαζί με την πρώτη δόση του κεφαλαίου. Συνεπώς ο λογαριασμός 41.01 οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, χρησιμοποιείται μόνο στις εγγραφές συστάσεως ή αυξήσεως κεφαλαίου της εταιρείας με τις οποίες και εξισώνεται.

Η διαφορά αυτή δεν θεωρείται αποθεματικό αλλά συμπληρωματικό κεφάλαιο της εταιρείας που αντιπροσωπεύει συμπληρωματική εισφορά των μετόχων.

Ο νόμος αποκλείει ρητά την διανομή της υπέρ το άρτιο διαφοράς είτε στους μετόχους είτε στα μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας. Επίσης, δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ζημιών ή εξόδων ή να διατεθεί για το σχηματισμό κάποιου αποθεματικού. Η διαφορά αυτή εξομοιώνεται με το μετοχικό κεφάλαιο και επειδή θεωρείται συμπληρωματικό κεφάλαιο δεν φορολογείται ως εισόδημα. Κατά την διάλυση της εταιρείας η διαφορά αυτή μαζί με το μετοχικό κεφάλαιο μετά την εκκαθάρισή της επιστρέφεται στους μετόχους.

Η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο είναι δυνατό να κεφαλαιοποιηθεί με την έκδοση νέων μετοχών και να ενσωματωθεί έτσι στο μετοχικό κεφάλαιο. Κατά την κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτή υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων.

- *Λογαριασμοί 41.06 διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων και 41.07 διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων.*

Το κράτος, θέλοντας να επανορθώσει κάπως τις μεγάλες αποκλίσεις των λογιστικών κονδυλίων των Ισολογισμών των επιχειρήσεων, που προκαλούνται από τον πληθωρισμό ή της αυξήσεως των ειδικών τιμών των περιουσιακών στοιχείων, βρέθηκε πολλές φορές στην ανάγκη να επιβάλει

κατά καιρούς με σειρά νομοθετημάτων, την αναπροσαρμογή της αξίας είτε όλων των κονδυλίων του Ισολογισμού, είτε ορισμένων μόνο περιουσιακών στοιχείων αυτού. Έτσι με την αναπροσαρμογή αυτή, επέρχεται μία μεγέθυνση στα κονδύλια αυτά και κατά συνέπεια και στην καθαρή θέση των επιχειρήσεων, η οποία αποτελεί μία νομισματική ή ονομαστική διόρθωσή τους έτσι ώστε να εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες της ίδιας αγοραστικής δύναμης.

Κατά την αναπροσαρμογή αυτή, η διαφορά που προκύπτει, που στην πράξη έχει καθιερωθεί να λέγεται «υπεραξία αναπροσαρμογής» καταχωρείται στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. 41.06 και 41.07 «Διαφορές αναπροσαρμογής».

Η αναπροσαρμογή αυτή επιτρέπεται μόνο εφόσον την επιβάλλει ειδικός νόμος όπως ο Α.Ν. 148/67. Στο παρελθόν ειδικοί νόμοι επέβαλαν την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και κυρίως των παγίων, την κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς (υπεραξίας) και τη χωρίς αντάλλαγμα διανομή των μετοχών στους μετόχους, ενώ με το φορολογικό Ν. 2065/1992 καθιερώθηκε η ανά τετραετία, από της χρήσεως 1992, αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων).

Η διαφορά από την αναπροσαρμογή αυτή δεν θεωρείται ως αποθεματικό, γιατί δεν προέρχεται από μη διανεμηθέντα κέρδη και πρόκειται για μια λογιστική διόρθωση των περιουσιακών στοιχείων, που έχουν υποστεί υποτίμηση της λογιστικής τους αξίας λόγω πληθωρισμού.

Η διαφορά αυτή μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί οποτεδήποτε, εκτός εάν ειδικός νόμος απαγορεύει ρητά την κεφαλαιοποίηση αυτή. Κατά την κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής, δεν υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων γιατί δεν πρόκειται για πραγματική αύξηση κεφαλαίου αλλά για μια απλή αριθμητική μεταβολή στην έκφραση αυτού σε χρήμα ή οποία λογιστική αξία έχει μειωθεί σημαντικά λόγω των πληθωριστικών πιέσεων.

Όσον αφορά τώρα τον φόρο εισοδήματος, στα περισσότερα νομοθετήματα που αφορούν την υπεραξία αυτή ορίζεται, αν απαλλάσσεται του φόρου ή αν επιβάλλεται κάποιο ελάχιστο ποσοστό φόρου. Όταν δεν υπάρχει διάταξη νόμου που να προβλέπει την απαλλαγή της υπεραξίας από τον φόρο, η υπεραξία υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον Ν.Δ. 3323/55, γιατί θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Αν ορίζεται συντελεστής αναπροσαρμογής και γίνει αναπροσαρμογή με μεγαλύτερο συντελεστή, φορολογείται η υπεραξία που αντιστοιχεί στο πέρα του νόμιμου συντελεστή ποσό.

Ο λογαριασμός 41.06 πιστώνεται με την ονομαστική αξία των νέων μετοχών που λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα η εταιρεία, με χρέωση του λογαριασμού 18 «συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» ή του

λογαριασμού 34 «χρεόγραφα». Σε περίπτωση πωλήσεως των μετοχών ή των εταιρειών μεριδίων, καθώς επίσης σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας που εξέδωσε τις μετοχές, η πιστωτική αυτή διαφορά πρέπει να μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 18 «συμμετοχών» ή 34 «χρεογράφων» ο οποίος πιστώνεται επίσης με το αντίτιμο πωλήσεως των μετοχών ή των μεριδίων και η διαφορά, χρεωστική ή πιστωτική συνιστά το αποτέλεσμα της πώλησής τους.

Στον λογαριασμό 41.07 μεταφέρεται η πιστωτική διαφορά από τις νόμιμες αναπροσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, με χρέωση των λογαριασμών των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία έγινε η αναπροσαρμογή. Ο λογαριασμός αυτός συνήθως κεφαλαιοποιείται. Στις περιπτώσεις που τα νομοθετήματα δεν επιτρέπουν την κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής υπάρχει η περίπτωση διανομής της στους μετόχους μόνο αν τα πάγια στοιχεία για τα οποία έγινε η αναπροσαρμογή, αποσβέστηκαν ολοκληρωτικά ή πωλήθηκαν και δεν υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές εις νέον. Αν υπάρχουν τέτοιες ζημιές, πρέπει προηγουμένα να καλυφθούν από τη σχολιαζόμενη διαφορά και διανεμητέο είναι μόνο το υπόλοιπό της. Στην πράξη όμως ο λογαριασμός αυτός παραμένει ανέπαφος στην κατηγορία των ίδιων κεφαλαίων της επιχειρήσεως, άσχετα αν τα οικεία Π.Σ. αποσβέστηκαν, πουλήθηκαν κ.λ.π.

2.6 ΜΕΡΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

- **Αποθεματικό για αντιμετώπιση ζημιών εκδιακυμάνσεως του συναλλάγματος.** Το ειδικό αυτό αποθεματικό έχει σκοπό την κάλυψη ενδεχομένων ζημιών από την υποτίμηση των αξιών της επιχείρησης σε συνάλλαγμα.

- **Αποθεματικό για απαξίωση στοιχείων ενεργητικού.** Το αποθεματικό αυτό έχει σκοπό την αντιμετώπιση του κινδύνου από την έκτακτη απαξίωση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού. Η προβλεπόμενη απαξίωση θα πρέπει να καλύπτεται υπό των εφαρμοζομένων συντελεστών αποσβέσεως.

- **Αποθεματικό για την υποτίμηση χαρτοφυλακίου τίτλων.** Σκοπός αυτού του αποθεματικού είναι η κάλυψη της ζημίας από την υποτίμηση των επενδύσεων της επιχείρησης σε αξιόγραφα.

- **Αποθεματικό επισφαλών απαιτήσεων.** Το αποθεματικό αυτό, σχηματίζεται πέρα από τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, με σκοπό την κάλυψη εκτάκτων και απρόβλεπτων ζημιών από επισφαλείς απαιτήσεις.

- **Αποθεματικό για ενδεχόμενες υποχρεώσεις.** Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται για την κάλυψη ζημιών από ενδεχόμενες υποχρεώσεις που μπορεί να προκύψουν από την αποζημίωση του προσωπικού, αποζημίωση σε τρίτους για μη καλή εκτέλεση συμβατικών υποχρεώσεων ή από διάφορες εγγυήσεις.

- **Αποθεματικό εργατικών ατυχημάτων.** Το αποθεματικό αυτό έχει σκοπό την κάλυψη αποζημιώσεων για προσωπικά ατυχήματα των εργατών κατά την διάρκεια της δουλειάς τους. Σχηματίζεται συνήθως, με ποσοστό πάνω στις καταβαλλόμενες αμοιβές. Για την ελληνική πρακτική, αποτελεί φαινόμενο σπάνιο, γιατί ο φόρος που πληρώνεται για κάθε ποσό που αποθεματοποιείται δεν επιστρέφεται όταν το αποθεματικό χρησιμοποιηθεί για αποζημιώσεις και η μόνη λύση για την ελληνική επιχείρηση είναι η κάλυψή της από ασφαλιστική εταιρεία.

- **Αποθεματικό για απόσβεση δανείου ή μετοχικού κεφαλαίου.** Σκοπός αυτού του αποθεματικού είναι η αναπλήρωση του επιστρεφόμενου ξένου (δανειακού) ή ίδιου κεφαλαίου. Τα ξένα κεφάλαια θα πρέπει να επιστραφούν οπωσδήποτε στους δανειστές της επιχείρησης. Τα ίδια κεφάλαια, πριν τη διάλυση της εταιρείας σπανίως επιστρέφονται στους δικαιούχους. Δυνατόν όμως να λάβει χώρα μια τέτοια περίπτωση εφόσον θα έχει και την σχετική δυνατότητα η εταιρεία. Έτσι, σχηματίζεται το αποθεματικό αυτό για την επιστροφή μέρους ή ολοκλήρου του κεφαλαίου στους μετόχους. Στις Α.Ε. επιστρέφεται η ονομαστική αξία των μετοχών στους δικαιούχους, με την αντικατάστασή τους από τις «μετοχές επικαρπίας».

- **Αποθεματικό ασφάλισης.** Πρόκειται για αποθεματικό που σχηματίζεται προαιρετικά από την επιχείρηση με παρακράτηση ανάλογου ποσού από τα κέρδη της και προορίζεται να καλύψει κινδύνους που δεν καλύπτονται από ασφαλιστική εταιρεία. Είναι ασφάλιση μιας επιχειρήσεως δια των ιδίων της έσων, με διάθεση πόρων προς αντιμετώπιση ενδεχομένων ζημιών (αυτασφάλιση). Ενίοτε, οι επιχειρήσεις αποφεύγουν να ασφαλισθούν σε ασφαλιστική εταιρεία, αλλά παρακρατούν περιοδικώς από τα έσοδα και κέρδη τους, ανάλογο ποσό, προς σχηματισμό αποθεματικού, το οποίο μέλλει να καλύψει ζημιές από την ενδεχόμενη πραγματοποίηση του κινδύνου για τον οποίο έγινε η αυτασφάλιση. Η αυτασφάλιση γίνεται συνήθως, όταν λόγω της φύσεως του κινδύνου οι ασφαλιστικές εταιρείες αρνούνται την ασφάλιση. Κατά τους ειδικούς, η αυτασφάλιση δεν είναι μορφή ασφάλισης, αλλά βασίζεται στο συμψηφισμό και την κατανομή των κινδύνων και φυσικά δεν καλύπτεται η επιχείρηση από την επέλευση του κινδύνου.

Πρόκειται ουσιαστικά για πρόβλεψη και όχι για αποθεματικό. Για το λόγο αυτό, η τυχόν δημιουργούμενη πρόβλεψη ή αποθεματικό αυτασφαλίσεως δεν αναγνωρίζεται φορολογικώς προς έκπτωση από τα έσοδα και κέρδη της επιχειρήσεως.

- **Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού.** Συνηθισμένες είναι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες παραχωρείται με σύμβαση σε ορισμένες επιχειρήσεις το προνόμιο να κατασκευάζουν και να εκμεταλλεύονται αποκλειστικά διάφορα έργα, για ορισμένο χρόνο, που μετά την πάροδο του οι εγκαταστάσεις της αναδόχου επιχείρησης θα περιέλθουν σ' εκείνον που παραχώρησε το προνόμιο, δίχως καμιά αποζημίωση. Έτσι όμως, η ανάδοχος επιχείρηση χάνει στο τέλος, το κεφάλαιο που είχε τοποθετήσει στις εγκαταστάσεις κ.λ.π., εφόσον αυτά περιέρχονται, χωρίς αποζημίωση, σ' εκείνον που της είχε παραχωρήσει το προνόμιο. Προς αποκατάσταση αυτής της ζημίας, η επιχείρηση δικαιούται να προβαίνει κάθε χρόνο, στο σχηματισμό αποθεματικού, άσχετα αν υπήρξαν ή όχι κέρδη. Το αποθεματικό αυτό, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 35 παρ.1 εδ. ζ' του ν.δ. 3323/55, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως.

Από ιδιωτικοοικονομική άποψη, το υπό συζήτηση αποθεματικό, δεν συνιστά στην κυριολεξία αποθεματικό. Μπορεί να θεωρηθεί ότι υποκαθιστά τις αποσβέσεις ή ακόμη να συνιστά προβλέψεις. Και αυτό γιατί τα αποθεματικά στην πραγματικότητα, προέρχονται από κέρδη ή εισφορές των μετόχων, και προσαυξάνουν την καθαρή θέση της επιχειρήσεως, ενώ το αποθεματικό αυτό αποβλέπει στην αποκατάσταση της ζημίας από την απώλεια των κεφαλαίων της αναδόχου επιχειρήσεως από την, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρηση των εγκαταστάσεών της, γίνεται δε ακόμη και στις χρήσεις που η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί κέρδη. Πρόκειται δηλαδή για αποσβέσεις των εγκαταστάσεων αυτών και εσφαλμένα ο φορολογικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τον όρο «αποθεματικό» αντί του ορθού «απόσβεση»!

Αυτά τα αποθεματικά δεν μπορούν να υπερβαίνουν την αναλογία, η οποία αποδεδειγμένα ανταποκρίνεται στο χρόνο που ορίστηκε από τη σύμβαση, ότι θα διαρκέσει η εκμετάλλευση της επιχειρήσεως. Επομένως, το ετήσιο ποσοστό αυτών των αποθεματικών πρέπει να είναι ίσο με το πηλίκιο που θα προκύψει όταν διαιρέσουμε την ανία των εγκαταστάσεων με τον αριθμό των ετών διάρκειας της συμβάσεως. Εάν για παράδειγμα, η διάρκεια εκμεταλλεύσεως ενός έργου είναι 30 χρόνια, και η αξία κτήσεως των εγκαταστάσεων είναι 30.000.000 δρχ., τότε, το αποθεματικό το οποίο μπορεί η επιχείρηση να σχηματίζει κάθε χρόνο, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1.000.000 δραχμές (30.000.000 : 30).

Υπάρχουν και περιπτώσεις κατά τις οποίες οι εγκαταστάσεις της αναδόχου επιχειρήσεως, μετά τη λήξη της συμβάσεως περιέρχονται σ' εκείνον που είχε παραχωρήσει το προνόμιο έπειτα από πλήρη αποζημίωση, της αξίας τους. Εδώ, δεν δικαιολογείται ο σχηματισμός αποθεματικού, γιατί σ' αυτές τις περιπτώσεις η απώλεια του κεφαλαίου αντισταθμίζεται με την αποζημίωση που λαμβάνει η ανάδοχος εταιρεία. Εάν η παρεχόμενη αποζημίωση καλύπτει μόνο ένα μέρος από την αξία των εγκαταστάσεων, η ανάδοχος επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει ανάλογο αποθεματικό, υπολογιζόμενο πάνω στη διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην αξία των εγκαταστάσεων και την αποζημίωση που θα εισπραχθεί.

Αν η σύμβαση προβλέπει μεταγενέστερη επέκταση των εγκαταστάσεων, θα πρέπει και για τις εγκαταστάσεις αυτές να σχηματίζεται κάθε χρόνο αποθεματικό. Αυτό θα είναι ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των εγκαταστάσεων που έγιναν μεταγενέστερα δια του αριθμού των ετών που υπολείπονται μέχρι τη λήξη της συμβάσεως.

Όταν σχηματίζεται το αποθεματικό για την αποκατάσταση του ενεργητικού, η επιχείρηση δεν δικαιούται να κάνει και αποσβέσεις λόγω φθοράς. Μπορεί να ενεργεί παράλληλα αποσβέσεις και αν σχηματίζει και το αποθεματικό αυτό, εφόσον η επιχείρηση πρόκειται να παραδώσει κατά τη λήξη της σύμβασης νέες εγκαταστάσεις και όχι τις αρχικές, λόγω της φθοράς που θα υποστούν. Το ύψος των αποσβέσεων εξαρτάται από το είδος των Π.Σ. και από τα έτη διάρκειας της συμβάσεως.

Πιθανόν, κατά τη λήξη της συμβάσεως, να υπάρχει περίσσειμα από το αποθεματικό που δημιουργήθηκε, για τον λόγο ότι οι εγκαταστάσεις που ανανεώθηκαν κόστισαν λιγότερο από το ποσό που είχε διατεθεί για τις αρχικές εγκαταστάσεις. Σ' αυτή την περίπτωση, το πλεόνασμα αυτό θα θεωρηθεί ως κέρδος του έτους της λήξεως της συμβάσεως, διότι ο επιχειρηματίας μόνο όταν παραδώσει στους τρίτους, κατά τους όρους της συμβάσεως, τις εγκαταστάσεις κ.λ.π., ελευθερώνονται από οποιαδήποτε υποχρέωση προς ανανέωση των εγκαταστάσεων.

Τα σχηματιζόμενα στην κάθε χρήση αποθεματικά προς αποκατάσταση ενεργητικού το οποίο θα περιέλθει μετά πάροδο χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους, πρέπει, από την αναπροσαρμογή των Ισολογισμών και ύστερα ξαναυπολογίζονται πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με τις διατάξεις των σχετικών νομοθετημάτων αναπροσαρμογής.

Τέλος, επιβάλλεται να σημειώσουμε ότι, σχετικά με το εξεταζόμενο αποθεματικό, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την επιχείρηση, σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνε γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής

αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποιήσεως δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.1 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ

3.1.1 *Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη ιδιωτικοοικονομική*

Τα αποθεματικά που σχηματίζονται από τις εταιρείες, τις περισσότερες φορές δεν διατηρούνται σε μορφή μετρητών στο ταμείο, αλλά επενδύονται σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού. Η εταιρεία πολλές φορές επιθυμεί να διανείμει στους μετόχους ορισμένα αποθεματικά της, αλλά δεν μπορεί να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία στα οποία έχουν επενδυθεί τα αποθεματικά αυτά για να διανείμει το ποσό της ρευστοποίησης. Έτσι, σε τέτοιες περιπτώσεις η εταιρεία κεφαλαιοποιεί τα αποθεματικά της και χορηγεί στους μετόχους ισόποσης αξίας μετοχές. Με αυτόν τον τρόπο οι μέτοχοι μπορούν να ρευστοποιήσουν τις μετοχές αυτές με την πώλησή τους και να εκμεταλλευτούν τα χρήματα αυτά που η ίδια η εταιρεία δεν μπορούσε να τους καταβάλλει. Η μετατροπή αυτή των αποθεματικών σε μετοχικό κεφάλαιο λέγεται κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Αμφιλέγεται το θέμα αν η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αποτελεί απλή τροποποίηση του Ισολογισμού που πραγματοποιείται με την μεταφορά των ποσών από τα αποθεματικά στο κεφάλαιο, ή αποτελεί διανομή στους μετόχους κερδών προηγούμενων χρήσεων και ταυτόχρονα αποτελεί νέα εισφορά των μετόχων.

Σημειώνεται ότι μετά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών η καθαρή θέση της εταιρείας δεν μεταβάλλεται. Απλώς εκφράζεται με μεγαλύτερο αριθμό μετοχών που έχει ως συνέπεια την πτώση της λογιστικής και χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής, με συνέπεια την ευχερέστερη κυκλοφορία της.

Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επιφέρει τα παρακάτω ευεργετικά αποτελέσματα στην εταιρεία και γενικότερα στην οικονομία:

- Σταθεροποιεί την οικονομική κατάσταση της εταιρείας, γιατί δυσχεραίνει τη διανομή των κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών, που είναι δυνατή μόνο με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, οπότε όμως απαιτούνται ιδιαίτερες και αυξημένες διατυπώσεις.

- Ευνοεί τους μετόχους έναντι των μελών του Δ.Σ., των κατόχων ιδρυτικών τίτλων και γενικά εκείνων που έχουν δικαιώματα στα καθαρά κέρδη της εταιρείας. Αυτό γιατί κατά τον νόμο 2190/20, το πρώτο μέρισμα υπολογίζεται σε ποσοστό 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου, το οποίο θα είναι μεγαλύτερο μετά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, και επίσης το μέρισμα αυτό προηγείται από κάθε άλλη διανομή κερδών. Για την αποφυγή διανομής υπέρογκου πρώτου μερίσματος, είναι δυνατό οι νέες μετοχές να εκδοθούν υπέρ το άρτιο, οπότε τμήμα των αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται γίνεται «διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο».
- Οι μέτοχοι ευνοούνται ακόμη, γιατί από την κεφαλαιοποίηση αυτή θα μειωθεί μεν η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών αφού αυξάνεται ο αριθμός τους χωρίς να αυξάνεται ισόποσα η καθαρή ενεργητική θέση της εταιρείας, η μείωση όμως αυτή δεν θα είναι πιθανόν, ανάλογη με την αύξηση του αριθμού των μετοχών, γιατί το γεγονός αυτό της κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών προβάλλει την καλή πορεία της εταιρείας, γεγονός που θα επιδράσει θετικά στη χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών.
- Τέλος, με την αύξηση του αριθμού των μετοχών γίνεται ευχερέστερη η κυκλοφορία των μετοχών και επιτυγχάνεται η αναζωογόνηση της κεφαλαιαγοράς που επιφέρει γενικότερη ωφέλεια στην εθνική οικονομία.

Σαν μειονέκτημα, μπορεί να αναφερθεί ότι τα αποθεματικά μετατρέπόμενα σε κεφάλαιο, παύουν αν εμφανίζονται ξεχωριστά στον Ισολογισμό, και έτσι όταν μελετάται ο Ισολογισμός από τρίτους, δεν μπορούν να πληροφορηθούν ότι η εταιρεία είχε πραγματοποιήσει κέρδη και ότι δεν τα διένειμε όλα, αλλά μέρος τους κράτησε ως αποθεματικό, γεγονός που φανερώνει την καλή πορεία των εργασιών της εταιρείας και της διοικήσεώς της.

3.1.2 Κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών από άποψη νομική

Ο νόμος επιτρέπει την κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών, εκτός από ορισμένα, ενώ την κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών την αποκλείει, εκτός αν ειδικός νόμος την επιτρέψει. Η κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών δύναται εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Τα αποθεματικά θα πρέπει να είναι κεφαλαιοποιήσιμα. Τέτοια είναι τα αποθεματικά των οποίων η διάθεση είναι ελεύθερη από την εταιρεία. Έτσι, κεφαλαιοποιήσιμα είναι όλα τα αποθεματικά εκτός από τα εξής:

- Το τακτικό αποθεματικό, όταν είναι μικρότερο από το ελάχιστο υποχρεωτικό όριο που ορίζει ο νόμος ή το καταστατικό. Δηλαδή η εταιρεία μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το πέρα του υποχρεωτικού τακτικού αποθεματικού, γιατί μπορεί να μειώσει το αποθεματικό αυτό μέχρι το υποχρεωτικό όριο.

Έτσι η εταιρεία μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το πέρα του 1/3 ή προκειμένου περί ασφαλιστικών εταιρειών, το πέρα του τετραπλάσιου του μετοχικού κεφαλαίου. Αν το καταστατικό ορίζει μεγαλύτερο όριο από το νόμο, κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα πέρα των καταστατικών ορίων ποσά, εκτός αν τροποποιηθεί το καταστατικό και καθορίσει το ύψος του αποθεματικού στο όριο του νόμου.

Ειδικότερα, σημειώνεται ότι το «αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» είναι εξ ολοκλήρου κεφαλαιοποιήσιμο. Ο νόμος απαγορεύει τη διάθεση του αποθεματικού αυτού για οποιονδήποτε λόγο και επιτρέπει μόνο την κεφαλαιοποίησή του. Επίσης, ο φορολογικός νομοθέτης σωστά δεν υποβάλλει το αποθεματικό αυτό σε φορολογία εισοδήματος κατά την κεφαλαιοποίησή του γιατί πρόκειται για συμπληρωματικό κεφάλαιο.

- Τα ειδικού σκοπού αποθεματικά, η δημιουργία των οποίων ορίζεται από ρητή διάταξη του καταστατικού (αποθεματικά καταστατικού). Η κεφαλαιοποίηση αυτών είναι δυνατή μόνο αν προηγηθεί τροποποίηση του καταστατικού και ο ειδικός σκοπός των αποθεματικών καταργηθεί έτσι ώστε να γίνουν ελεύθερα αποθεματικά των οποίων η διάθεση εμπίπτει στην ελεύθερη εξουσία της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Για την κεφαλαιοποίηση των ειδικού σκοπού αποθεματικών, που σχηματίστηκαν με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης, αρκεί μόνο απόφαση νεώτερης τακτικής γενικής συνελεύσεως περί κεφαλαιοποίησής τους.

β) Με την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επέρχεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Απαιτείται λοιπόν απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων κατά τη μείζονα αυτή σύνθεση, αυξημένης απαρτίας και πλειοψηφίας (αρθρ. 29 και 31 Ν.2190/20) ή δι' απλής απαρτίας και πλειοψηφίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 13 του Ν.

2190/20. Στις δύο αυτές περιπτώσεις απαιτείται απόφαση ή μεταγενέστερη έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης όχι για την αύξηση του κεφαλαίου, αλλά για την τροποποίηση του ήδη εγκεκριμένου από την συνέλευση Ισολογισμού.

Για την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, απαιτείται απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Η έκτακτη γενική συνέλευση δεν μπορεί νόμιμα να αποφασίσει για την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, γιατί το γεγονός αυτό επιφέρει τροποποίηση του Ισολογισμού, ο οποίος είχε εγκριθεί από την τελευταία τακτική Γ.Σ. και κατέστη οριστικός. Σε περίπτωση που η έκτακτη Γ.Σ. ή το Δ.Σ. αποφασίσουν την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, πρέπει να επακολουθήσει έγκριση της κεφαλαιοποίησης από την αμέσως επόμενη τακτική γενική συνέλευση, ανεξάρτητα αν η έγκριση γίνει ρητά ή έμμεσα με την έγκριση του Ισολογισμού της τελευταίας εταιρικής χρήσεως, στον οποίο Ισολογισμό περιλαμβάνεται η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

γ) Με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέσω των αποθεματικών γίνεται τροποποίηση του καταστατικού αφού η απόφαση λαμβάνεται από την τακτική Γ.Σ. και απαιτείται έγκριση της τροποποίησης από τον αρμόδιο Νομάρχη. Η αύξηση του κεφαλαίου ολοκληρώνεται με την καταχώρηση της απόφασης και της έγκρισης του Νομάρχη για την αύξηση του κεφαλαίου, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και τη δημοσίευση σχετικής ανακοίνωσης, στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Η δημοσίευση γίνεται με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας της Νομαρχίας και με δαπάνες της εταιρείας.

Σύμφωνα με γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., δεν απαιτείται εκτίμηση της Επιτροπής των Εμπειρογνημόνων του αρθρ.9 του Ν. 2190/20 για την αύξηση του κεφαλαίου με αποθεματικά. Αναφέρεται όμως ότι σε τέτοια περίπτωση θα πρέπει να γίνεται ουσιαστικός έλεγχος από την Διοίκηση, κατ' εφαρμογή των άρθρων 11 και 52 του Ν.2190/20, για την διαπίστωση της νομίμου δημιουργίας των κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών, της πράγματι υπάρξεως αυτών κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης και της πράγματι μεταφοράς αυτών στο μετοχικό κεφάλαιο.

Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών που είναι δεκτικά κεφαλαιοποίησης δυνατό να γίνει για ολόκληρο το ποσό του αποθεματικού για μέρος αυτού.

Τέλος, σημειώνουμε ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται είτε με την έκδοση νέων μετοχών, οι οποίες διανέμονται στους παλιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών τους είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των παλιών μετοχών. Οι εταιρείες των οποίων το κεφάλαιο εκφράζεται με μικρό αριθμό μετοχών, έχουν κάθε συμφέρον να αυξάνουν τον αριθμό των

μετοχών τους, γιατί έτσι οι μετοχές γίνονται ευχερέστερα εμπορεύσιμες, με συνέπεια η επιχείρηση να μπορεί ευκολότερα να αντλεί κεφάλαια από την κεφαλαιαγορά.

3.1.3 Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη φορολογική

3.1.3.1 Γενικά

Η φορολογία των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών, είναι από τα πιο επίμαχα ζητήματα της φορολογίας από πολλούς συγγραφείς, υποστηρίζεται ότι, όταν μία εταιρεία κεφαλαιοποιεί αποθεματικά, δε γεννάται θέμα επιβολής φόρου, γιατί ο μέτοχος δε γίνεται πλουσιότερος παίρνοντας επιπλέον μετοχές. Οι παλιές με τις νέες μετοχές που λαμβάνει αντικρίζουν την ίδια περιουσία και συνεπώς δεν υπάρχει εισόδημα για φορολογία.

Αντίθετα με άλλους, η κεφαλαιοποίηση αναλύεται σε δύο πράξεις: στην διανομή των αποθεματικών στους μετόχους και την επανεισφορά των αποθεματικών από τους μετόχους προς την εταιρεία. Με την πρώτη πράξη διανέμονται ποσά από την εταιρεία στους μετόχους και πρέπει να φορολογηθεί.

Με τον Ν.Δ. 3843/1958 τα αποθεματοποιημένα κέρδη, φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη, φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων κ.λ.π. Όταν η εταιρεία διένειμε ή κεφαλαιοποιούσε τα αποθεματικά, τότε αυτά θεωρούντο εισόδημα κινητών αξιών για τους δικαιούχους. Από τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά παρακρατείτο φόρος μερισμάτων. Έτσι, συμψηφίζετο ο φόρος εισοδήματος που είχε αρχικά καταβληθεί με τον φόρο μερισμάτων, και αποδίδετο η διαφορά στο Δημόσιο, ενώ υπήρχε και η περίπτωση της απαίτησης επιστροφής φόρου στην εταιρεία.

Τα ανωτέρω ίσχυαν μέχρι το 1992 αφού ο νόμος 2065/92 επέφερε μία βαθύτατη φορολογική αλλαγή στη χώρα μας. Η σημαντικότερη καινοτομία αυτού του νόμου, ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κ.λ.π.) με ένα ενιαίο συντελεστή ποσοστού 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών, ενώ για τους Ισολογισμούς που κλείνουν από 30.6.1994 και μετά οι Α.Ε. με μετοχές ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και οι αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμοί, το ποσοστό αυξήθηκε σε 40%.

Με την καταβολή του άνω φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα κέρδη που διανέμονται και δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου αφού τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα

του νομικού προσώπου. Έτσι, έπαυσε η χωριστή φορολογία αδιανέμητων και διανεμόμενων κερδών, καθώς επίσης και η φορολόγηση των εταιρών για τα κέρδη των Ε.Π.Ε. και λοιπών προσωπικών εταιρειών, με εξαίρεση την «επιχειρηματική αμοιβή».

3.1.3.2 Ποιες τροποποιήσεις έφερε ο Ν. 2214/1994 στη διάθεση και κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (φορολογημένων και μη)

Ο τελευταίος νόμος 2214/94 όπως κωδικοποιήθηκε με τον Ν. 2238/94 έφερε τις εξής τροποποιήσεις και συμπληρώσεις στην υφιστάμενη νομοθεσία για τη διάθεση και κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών:

- Για τα αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέον που σχηματίσθηκαν από κέρδη χρήσεων που έληξαν από 31.12.1991 έως 29.6.1992 και τα οποία στη συνέχεια διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις των παρ. 10, 11 και 12 του Ν.Δ. 3323/55 και των παρ. 1 και 3 του άρθ. 15 του Ν.Δ. 3843/58 που ίσχυαν πριν την τροποποίηση του Ν. 2065/92. Στο αρχικό κείμενο της παρ. 5 του άρθρ. 42 του Ν. 2065/92, δεν αναφέρετο η παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν.Δ. 3843/58, με αποτέλεσμα οι Α.Ε. να αντιμετωπίζουν πρόβλημα στον συμψηφισμό του καταβληθέντος στο παρελθόν φόρου εισοδήματος. Η διόρθωση έγινε με την παρ. 13 του άρθρ. 23 του Ν. 2214/94.
- Άλλαξε ο χρόνος φορολογίας των αφορολόγητων καθώς και των φορολογημένων κατ' ειδικό τρόπο αποθεματικών Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών. Φορολογούνται κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/58. Ο φόρος αποδίδεται με δήλωση που υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ, εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από το μήνα που έλαβε το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις. Με την καταβολή του άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων μετόχων.
- Τα άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/58 μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του Ισολογισμού κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

3.2 ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΖΗΜΙΩΝ

α) Από νομική άποψη: Σύμφωνα με την νομική άποψη το αποθεματικό προορίζεται να καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Αλλά το καταστατικό ή η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσουν την δημιουργία αποθεματικών για την κάλυψη απρόβλεπτης ζημίας. Επίσης μπορούν να αποφασίσουν την απόσβεση ζημίας δια μέσου οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν έχει ειδικό προορισμό ή οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν προβλέπεται από τον νόμο αλλά σχηματίστηκε με απλή απόφαση της γενικής συνέλευσης, όπως π.χ. τα αφορολόγητα αποθεματικά, επειδή είναι ελεύθερα αποθεματικά.

β) Από άποψη φορολογική: διακρίνουμε δύο περιπτώσεις. Η μία είναι να χρησιμοποιήσουμε για την κάλυψη ζημίας φορολογημένο αποθεματικό και η άλλη είναι να χρησιμοποιήσουμε αφορολόγητο αποθεματικό.

- Στην πρώτη περίπτωση η χρησιμοποίηση φορολογημένου αποθεματικού στερείται οποιασδήποτε φορολογικής βαρύτητας.

Μία Α.Ε. ακόμη και αν καλύπτει ζημία με φορολογημένο αποθεματικό σύμφωνα με τον νόμο πρέπει να την συμψηφίσει από τα κέρδη των επομένων τριών ή πέντε ετών διότι ο νόμος 3843/1958 επιτρέπει τον συμψηφισμό των ζημιών μόνο με μελλοντικά κέρδη και όχι με κέρδη προηγούμενων ετών. Συνεπώς ο φόρος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο για τον σχηματισμό αυτών των αποθεματικών, για την κάλυψη της έκτακτης ζημιά χάνεται.

Επομένως η ζημιά ακόμη και μετά την κάλυψή της με φορολογημένο αποθεματικό εξακολουθεί να υπάρχει και θα καλυφθεί από τα κέρδη των επομένων τριών ή πέντε ετών και θα εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη.

Όταν όμως τα επόμενα έτη το αποτέλεσμα εξακολουθεί να είναι ζημία, ο φόρος των αποθεματικών που ανέφερα παραπάνω, χάνεται εξ ολοκλήρου.

- Όσον αφορά την χρησιμοποίηση για την κάλυψη ζημίας αφορολόγητου αποθεματικού, συντρέχουν τα εξής: Όλοι οι αναπτυξιακοί νόμοι που επέτρεψαν την δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών, θέτουν σαν βασική προϋπόθεση την εμφάνιση αυτών στον Ισολογισμό υπό την μορφή ειδικών λογαριασμών. Με την χρησιμοποίησή τους για την κάλυψη ζημίας, ο λογαριασμός παύει να εμφανίζεται στον Ισολογισμό ή εμφανίζεται με αξία μικρότερη από την πραγματική και κατά συνέπεια

αφού η βασική προϋπόθεση σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών δεν ισχύει πια, τα ποσά αυτά που διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών θα υπάρχουν στην φορολογία. Θα ισχύσουν λοιπόν ότι πιο πάνω αναφέραμε για τα φορολογημένα αποθεματικά.

3.3 ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

α) Από άποψη νομική: Για να γίνει η διανομή αποθεματικού στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ. κ.λ.π., πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Πρέπει τα αποθεματικά να είναι *διανεμήσιμα*.

Διανεμήσιμα ή ελεύθερα αποθεματικά είναι εκείνα που σχηματίστηκαν με ελεύθερη απόφαση της γενικής συνέλευσεως (όχι από τον νόμο ή το καταστατικό). Έτσι δεν είναι προς διανομή το τακτικό αποθεματικό, το αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και τα καταστατικά αποθεματικά που έχουν άλλους ειδικούς προορισμούς.

- Πρέπει να ληφθεί απόφαση *τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων περί διανομής του διανεμήσιμου αποθεματικού.*

Αντίθετα η έκτακτη γενική συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίσει για την διανομή αποθεματικού στους μετόχους σε καμία περίπτωση, επειδή έχει συνέλθει σε χρόνο που ο Ισολογισμός ήδη έχει εγκριθεί και καταστεί οριστικός. Εάν όμως η απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης εγκριθεί από την επόμενη τακτική συνέλευση είτε ρητά είτε έμμεσα, η έγκριση αυτή ισχύει ως επικύρωση της απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης, η οποία έτσι νομιμοποιείται όχι αναδρομικά αλλά για το μέλλον.

β) Από άποψη φορολογική: Για την διανομή των φορολογημένων αποθεματικών από άποψη φορολογική, ισχύουν ότι και για την κεφαλαιοποίηση (βλέπε παρ. 3.1.3).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

• Η δημιουργία των αποθεματικών γίνεται κατά την κατάρτιση του πίνακα διάθεσης κερδών. Οι λογιστικές εγγραφές κατά την δημιουργία τους είναι οι εξής:

88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		X	
88.99	Κέρδη προς διάθεση	X		
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ			X
41.02	Τακτικό αποθεματικό		X	
41.03	Αποθεματικά καταστατικού		X	
41.04	Ειδικά αποθεματικά		X	
41.03	Έκτακτα αποθεματικά		X	
41.04	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων		X	
41.09	Αποθεματικό για ίδιες μετοχές	X		

(η εγγραφή στην πραγματικότητα θα έχει περισσότερους πιστούμενους λογαριασμούς και όχι μόνο τα αποθεματικά, π.χ. Α' μέρισμα κ.λ.π.)

Σχετικά με την λειτουργία των λογαριασμών 41.00, 41.01, 41.06, 41.07 και 41.10 έχουμε αναφερθεί στο 2^ο κεφάλαιο (παρ. 2.7). Σε περίπτωση που πρόκειται για σχηματισμό αποθεματικού πρόβλεψης όπως π.χ. για αποθεματικό αυτασφάλισεως, θα έχουμε την παρακάτω εγγραφή. Το αποθεματικό αυτό φυσικά, μπορεί να σχηματιστεί οποτεδήποτε και όχι απαραίτητα στο τέλος της χρήσης όπως συμβαίνει στα υπόλοιπα

68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ		X	
68.10.1	Προβλέψεις για το σχηματισμό Αποθεματικών			
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ			X
41.04	Ειδικά αποθεματικά			

- Όταν τα αποθεματικά επενδύονται π.χ. σε ομόλογα ή σε συμμετοχές έχουμε δύο περιπτώσεις:

α. Εάν αγοράζονται χρεόγραφα τοις μετρητοίς.

18	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ Λ.Μ.Α.	X
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχ/σεις επενδύσεως αποθεματικού	
18.01.0	Μετοχές εταιρείας Α	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	X
38.00	Ταμείο	

Αγορά μετοχών εταιρείας Α, ως επένδυση του αποθεματικού X

β. Εάν δεν αγοράζονται, αλλά απλώς δεσμεύονται τα υπάρχοντα χρεόγραφα:

18	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ Λ.Μ.Α.	X
18.01.90	Συμμετοχές για επένδυση Αποθεματικών	
18	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ Λ.Μ.Α.	X
18.01.0	Μετοχές εταιρείας Α	

Δέσμευση μετοχών της εταιρείας Α ως αντιστοιχούσες σε ισόποσο αποθεματικό X της εταιρείας μας

Έτσι σ' αυτές τις περιπτώσεις ο μεν λογαριασμός του παθητικού δείχνει το ύψος του αποθεματικού αφού παραμένει αμετάβλητος, ενώ ο αντίστοιχος λογαριασμός του ενεργητικού μας δείχνει τι πώς επενδύθηκε αυτό.

- Όταν τα αποθεματικά διατίθενται για την κάλυψη ζημιών γίνονται οι εξής εγγραφές:

41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	X	
41.05	Έκτακτο αποθεματικό κ.λ.π.		
88	ΑΠΟΤ/ΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X
88.07	Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση		

88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	X	
88.07	Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση		
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		X
42.01	Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο		

Επειδή η εταιρεία δικαιούται να εκπέσει από τα κέρδη των τριών ή κατά περίπτωση, πέντε επόμενων χρήσεων, το ποσό της ζημίας, θα πρέπει να γίνει και η εγγραφή στους λογαριασμούς τάξεως:

04	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ	X	
04.01	Ζημίες που καλύφθηκαν με αποθεματικά εκπεστές από κέρδη επόμενων χρήσεων		
08	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		X
08.01	Τιμές που καλύφθηκαν με αποθεματικά εκπεστές από κέρδη επόμενων χρήσεων		

• Στην περίπτωση της διανομής αποθεματικών για μερίσματα από φορολογικής πλευράς, ισχύουν τα ίδια, με την κεφαλαιοποίηση. Οι λογιστικές εγγραφές μεταξύ των άλλων είναι και οι παρακάτω:

41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	X	
88.07	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		X

88.07	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	X	
53.01	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		X
53.01	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	X	
38.00	ΤΑΜΕΙΟ		X

4.2 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 41 ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Οι υπολογισμοί του λογαριασμού 41 εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των ίδιων κεφαλαίων ως εξής:

Υπολογισμοί του 41	Λογαριασμοί Ισολογισμού
41.00 Καταβλημένη διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	Με ομώνυμο τίτλο σε ιδιαίτερη υποκατηγορία υπό II
41.02 Τακτικό αποθεματικό	\
41.03 Αποθεματικά καταστατικού	
41.04 Ειδικά αποθεματικά	Με ομώνυμους τίτλους σε ιδιαίτερη υποκατηγορία υπό IV «Αποθεματικά Κεφάλαια»
41.05 Έκτακτα αποθεματικά	
41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	
41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές	/
41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	\
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	Με ομώνυμους τίτλους σε ιδιαίτερη υποκατηγορία υπό III «Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων»
41.10 Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιων στοιχείων	/

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Η ελληνική νομοθεσία, στην προσπάθειά της να ενισχύσει γενικώς τις επιχειρήσεις της Ελλάδας, αλλά και ειδικώς να υποβοηθήσει και να εκσυγχρονίσει την επαρχιακή βιομηχανία, έχει θεσπίσει ένα μεγάλο αριθμό αναπτυξιακών νόμων αλλά και άλλων νομοθετημάτων (συγχωνεύσεις κ.λ.π.). Έτσι, με τις ευεργετικές διατάξεις των νόμων αυτών, επιτρέπεται η δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων.

Οι σκοποί αυτής της φορολογικής πολιτικής, είναι η δημιουργία ευκαιριών απασχολήσεως και βιομηχανικής αναπτύξεως στην ύπαιθρο χώρα, σε συνδυασμό και με την προσπάθεια βιομηχανικής αποκεντρώσεως. Επίσης, αποσκοπεί στην παρότρυνση των υπαρχόντων και νεοϊδρυσόμενων βιομηχανιών και των υπόλοιπων επιχειρήσεων, να εκσυγχρονισθούν και να αναπτυχθούν, έτσι ώστε να αντιμετωπίσουν επιτυχώς το συναγωνισμό του εξωτερικού. Ειδικά, με την είσοδο της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, κατέστη ζήτημα ζωής και θανάτου η συναγωνιστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων. Η παροχή τέτοιων φορολογικών κινήτρων, εφαρμόζεται σε πολλές χώρες.

Το πρώτο αφορολόγητο αποθεματικό, που είχε ως προορισμό την κάλυψη ζημιών των επαρχιακών βιομηχανιών, θέσπισε το άρθρο 18 του Α.Ν. 942/49 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 του Ν.Δ. 2176/1952.

Ουσιαστικά το πρώτο αφορολόγητο αποθεματικό, το οποίο έδινε δικαίωμα έκπτωσης από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για την απόκτηση νέων εγκαταστάσεων, ήταν το προβλεπόμενο από το άρθρο 8 του Ν. 3213/55 που αφορούσε την επαρχιακή βιομηχανία, πλην του Νομού Αττικής. Αντιθέτως, το άρθρο 1 του Ν.Δ. 4002/59 προέβλεπε την δημιουργία τέτοιων αφορολόγητων αποθεματικών για όλες τις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις της χώρας. Η ισχύς των ανωτέρω νόμων έχει λήξει προ πολλού.

Κατόπιν ακολούθησε ο Ν. 147/68 «περί συμπληρώσεως της προ κινήτρων δια βιομηχανικής επενδύσεως κειμένης Νομοθεσίας».

- Με το καθεστώς του Ν.Δ. 1078/71, του Ν.Δ. 1312/72, και του Ν.Δ. 1377/73, περί μέτρων περιφερειακής και τουριστικής αναπτύξεως της χώρας, ορίσθηκε ότι οι ελληνικές βιομηχανικές, ξενοδοχειακές κ.λ.π. επιχειρήσεις των περιοχών Β' και Γ' δικαιούνται να εκτέσουν από τα

καθαρά τους κέρδη, ποσοστό 50% ή 100% αντίστοιχα, για τον σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού, εφόσον πραγματοποιούνται νέες επενδύσεις. Οι ίδιες επιχειρήσεις δικαιούνται να σχηματίσουν και δεύτερο αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 10% ή 20% επί του πρώτου, αντίστοιχα, για τη δημιουργία κεφαλαίου κινήσεως. Η ισχύς αυτού του καθεστώτος έληξε στις 31.12.1977.

- Από 1.1.1978 μέχρι 31.12.1980 ίσχυσε ο νόμος 849/78, ο οποίος προβλέπει σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού, ως άνω, αλλά δεν προβλέπει πια το σχηματισμό δεύτερου αποθεματικού για κεφάλαιο κινήσεως. Επενδύσεις που άρχισαν να πραγματοποιούνται με το καθεστώς του Ν.Δ. 1078/72, του Ν.Δ. 1313/72 και του Ν. 849/78 και ανεξάρτητα αν ολοκληρώθηκαν ή όχι μέχρι 31.12.1980, υπάγονται, κατά περίπτωση, στις σχετικές διατάξεις των νόμων αυτών για το ποσό που δαπανήθηκε μέχρι 31.12.1980 και στις διατάξεις του Ν. 1116/81 για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.1981 και μετά.
- Από το έτος 1981 και για μικρό διάστημα ίσχυσε το καθεστώς του Ν. 1116/81 μέχρι την έναρξη του Ν. 1262/82. Το άρθρο 25 του Ν. 1262/82 όρισε ότι επενδύσεις που εγκρίθηκαν από τον υπουργό Συντονισμού βάσει των διατάξεων του Ν. 1116/81 και η έγκρισή του δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, διέπονται από τον νόμο αυτό. Εγκρίσεις που δεν είχαν δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, έπρεπε να επανεξετασθούν. Με τον Ν. 1262/82 δικαίωμα σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών έχουν οι επιχειρήσεις των περιοχών Β, Γ και Δ.

Ο αναπτυξιακός νόμος όπως ισχύει σήμερα, είναι ο Ν. 1892/1990 «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις» όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Ν. 2234/1994.

Όλοι οι σχετικοί νόμοι και διατάγματα που αφορούν την ανάπτυξη των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, είναι οι παρακάτω: Ν. 3213/55, Ν.Δ. 2901/54, Ν.Δ. 4004/59, Α.Ν. 147/67, Ν.Δ. 1078/71, Ν.Δ. 1312/72, Ν.Δ. 1313/72, Ν.Δ. 1377/73, Ν.Δ. 331/74, Ν. 289/76, Ν. 849/78, Ν. 1116/81, Ν. 1262/82, Ν. 1892/90 καθώς και οι διατάξεις επί ειδικής κατηγορίας επιχειρήσεων με τον Α.Ν. 543/68 και Ν.Δ. 43/68, και τέλος τα αφορολόγητα αποθεματικά των Ν. 1828/89 και 1882/90.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά τα διακρίνουμε στις παρακάτω κατηγορίες:

- Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων για την πραγματοποίηση επενδύσεων, όπως σχηματίζονται με τους νόμους που αναφέραμε παραπάνω (π.χ. 1892/90).
- Αφορολόγητα αποθεματικά για κάλυψη μελλοντικών ζημιών Α.Ν. 942/49 όπως αντικαταστάθηκε με τον Ν.Δ. 2176/52.
- Αφορολόγητα αποθεματικά από πώληση χρεογράφων άρθρου 10, του Α.Ν. 148/1967 όπως ισχύει σήμερα με το άρθρο 38 του Ν. 2238/94.
- Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας κέρδη.
- Αποθεματικά από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο.
- Αφορολόγητα αποθεματικά από συγχωνεύσεις ή μετατροπές εταιρειών.
- Αποθεματικά υπεραξίας εκ πωλήσεως παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών περιπτώσεων επιχειρήσεων.

5.2 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν. 1892/90 (Λ. 41.08)

Τα κίνητρα που χορηγεί ο Ν. 1892/90 χωρίζονται σε τρεις μεγάλες κατηγορίες:

➤ Κίνητρα υπαγόμενα στο σύστημα των επιχορηγήσεων και επιδότησης επιτοκίου δανείων.

➤ Κίνητρα υπαγόμενα στο σύστημα των αφορολόγητων εκπτώσεων και ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων. Βασική αρχή εφαρμογής των άνω συστημάτων είναι ότι οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να εφαρμόσουν συγχρόνως και τα δύο συστήματα κινήτρων για την ίδια επένδυση. Επομένως, οι επιχειρήσεις που υπήχθησαν για συγκεκριμένες επενδύσεις στο σύστημα των επιχορηγήσεων δεν μπορούν τις ίδιες επενδύσεις να υπαγάγουν και στο σύστημα των αφορολόγητων αποθεματικών. Για τις επενδύσεις που επιδοτήθηκαν απ' ευθείας από την Ευρωπαϊκή Ένωση μπορούν να σχηματιστούν αφορολόγητα αποθεματικά στην διαφορά: Αξία επενδύσεως μείον επιχορήγηση επενδύσεως από την Ε.Ε. ίσον αξία επενδύσεως για σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης.

➤ Η τρίτη κατηγορία κινήτρων είναι η διενέργεια αυξημένων αποσβέσεων επί των επενδύσεων. Οι αυξημένες αποσβέσεις διενεργούνται ανεξάρτητα από το σύστημα των κινήτρων των δύο παραπάνω κατηγοριών στο οποίο υπήχθησαν οι επενδύσεις.

Για τα κίνητρα των επιχορηγήσεων πρέπει να εκδοθεί προηγούμενα απόφαση του υπουργού Εθνικής Οικονομίας ή άλλου αρμόδιου οργάνου, ενώ για την αναγνώριση των αφορολόγητων εκπτώσεων και τις αυξημένες αποσβέσεις απαιτείται μόνο η διαπίστωση από τις ΔΟΥ ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθορίζει ο νόμος. Οι αιτήσεις των επιχειρήσεων για υπαγωγή των επενδύσεών τους στο νόμο 1892/90 υποβάλλονται στον ΕΟΜΜΕΧ ή στην ΑΤΕ εις διπλούν μέσα στους μήνες Ιανουάριο, Μάιο και Σεπτέμβριο και η διαδικασία εξέτασης αυτών ολοκληρώνεται μέσα στο τετράμηνο που ακολουθεί το μήνα μέσα στον οποίο υποβλήθηκαν.

- Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1892/90, ως παραγωγικές επενδύσεις θεωρούνται, η κατασκευή και ο εκσυγχρονισμός των εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων, ή η αγορά αυτών, η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων μηχανημάτων, οι ερευνητικές και προπαρασκευαστικές εργασίες εξορυκτικών επιχειρήσεων κ.ά. Αντίθετα, δεν θεωρείται παραγωγική επένδυση η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. μέχρι και 6 θέσεων, η αγορά επίπλων και μηχανών γραφείου, η αγορά οικοπέδων και γηπέδων κ.ά.
- Το άρθρο 2 του Ν. 1892/90, καθορίζει ποιες είναι αυτές οι επιχειρήσεις που υπάγονται σ' αυτόν, όπως για παράδειγμα, είναι όλες οι μεταποιητικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές, γεωργικές, μεταλλευτικές, επιχειρήσεις υγρών καυσίμων κ.ά. Δεν υπάγονται στον νόμο αυτόν οι επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή κοινωνίας, ή της εταιρείας αστικού δικαίου ή της κοινοπραξίας.
- Η επικράτεια, για την εφαρμογή του Ν. 1892/90 χωρίστηκε σε τέσσερις περιοχές. Στην πρώτη περιοχή περιλαμβάνεται ο νομός Αττικής κ.ά. Στην δεύτερη ο νομός Βοιωτίας, Μαγνησίας, Λάρισας κ.ά. Στην τρίτη περιοχή, ο νομός Κοζάνης, Καβάλας κ.ά. και στην τέταρτη ο νομός Λέσβου, Χίου, Δωδεκανήσου κ.ά. Στην περιοχή της Θράκης, δικαιούνται να εκπίπτουν το 100% των ετησίων κερδών τους.

Οι περιοχές αυτές, διαιρούνται διαφορετικά για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, κατασκηνωτικά κέντρα, κ.ά.

Επειδή στην εργασία μας αυτή, δεν κρίναμε σκόπιμο να αναφερθούμε λεπτομερέστερα στα παραπάνω σημεία, παραπέμπουμε τον αναγνώστη για περισσότερες πληροφορίες στα άρθρα 1 – 3 του Ν. 1892/90.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται από τα κέρδη των επιχειρήσεων για την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τον Ν. 1892/90, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιούνται οι παραγωγικές επενδύσεις διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- ♦ Σε αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται μετά την πραγματοποίηση των επενδύσεων, δηλ. «τα αποθεματικά αφορολογήτων εκπτώσεων» (άρθρο 12 του Ν. 1892/90).
- ♦ Σε αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται πριν την πραγματοποίηση των επενδύσεων, δηλ. «τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων» (άρθρο 20 Ν. 1892/90).

5.3 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ (ΑΡΘΡΟ 12 Ν. 1892/90)

5.3.1 Ποσοστά των αφορολόγητων εκπτώσεων

Όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις από 1.7.1990 έως 31.12.2004 έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη τους, ορισμένο ποσό με τη μορφή αφορολόγητης έκπτωσης, ως εξής:

- Όλες οι επιχειρήσεις του άρθρου 2 εκτός από τις ξενοδοχειακές και για όλες τις κατηγορίες επενδύσεων του άρθρου 1, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Περιοχές	Ποσοστό αφορολόγητης έκπτωσης στην αξία επενδύσεως	Ποσοστό ετήσιων κερδών μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση
Α	-	-
Β	60%	60%
Γ	75%	75%
Δ	90%	90%
ΘΡΑΚΗ	100%	100%

Τα ποσοστά αυτά, δεν είναι πάντοτε στάνταρ και μπορεί να παρέχεται το δικαίωμα σε μια επιχείρηση να ενεργεί εκπτώσεις με υψηλότερο ποσοστό από αυτό που κανονικά ισχύει στην περιοχή της. Π.χ. οι μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης για τις επενδύσεις στην περιοχή Β΄ δικαιούνται έκπτωση με βάση το ποσοστό της περιοχής Γ΄. Επίσης, όταν πραγματοποιούνται ειδικές επενδύσεις, όπως επενδύσεις προστασίας του περιβάλλοντος ή επενδύσεις παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, στην περιοχή Α΄ δικαιούνται οι επιχειρήσεις αυτές να σχηματίσουν εκπτώσεις με το ποσοστό της Γ΄ περιοχής. Για τις περιοχές Β΄ και Γ΄ θα σχηματίζονται αφορολόγητες εκπτώσεις με τα ποσοστά της Γ΄ και Δ΄ περιοχής αντίστοιχα. (Για περισσότερα βλέπε άρθρο 12 του Ν. 1892/90).

- Για τις επενδύσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, ξενώνων, ενοικιαζομένων διαμερισμάτων και κατασκηνωτικών κέντρων (camping) τα ποσοστά είναι ως εξής:

περιοχές	Ποσοστό αφορολόγητης έκπτωσης στην αξία της επένδυσης	Ποσοστό ετήσιων κερδών μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει η αφορολόγητα έκπτωση
A	-	-
B	40%	60%
Γ	55%	75%
Δ	70%	90%
ΘΡΑΚΗ	100%	100%

Και αυτά τα ποσοστά δεν είναι στάνταρ για ορισμένες από τις παραπάνω κατηγορίες επιχειρήσεων (άρθρο 12 Ν. 1892/90). Για να διευκρινίσουμε λίγο τους παραπάνω πίνακες, εάν για παράδειγμα μια επιχείρηση της περιοχής Β΄ κάνει επενδύσεις, μπορεί να σχηματίσει συνολική αφορολόγητη έκπτωση ίση με το 60% της αξίας επένδυσης, και η αφορολόγητη έκπτωση κάθε χρόνο μπορεί να φτάσει μέχρι το 60% των ετήσιων αδιανέμητων κερδών και φυσικά μέχρι να καλυφτεί συνολικά το 60% της αξίας της επένδυσης.

5.3.2 Πως υπολογίζεται η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων στις επιχειρήσεις που τηρούν γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ., ενεργούνται μόνο στα καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού, που δηλώθηκαν από την επιχείρηση με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος και τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 1892/90, προέρχονται, από δραστηριότητες της επιχείρησης που υπάγονται στο νόμο, μετά την αφαίρεση από αυτά των κρατήσεων για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, των ποσών που διανέμονται, από την Α.Ε., των ποσών των απολήψεων σε περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων, Ο.Ε., Ε.Ε., ή Ε.Π.Ε. καθώς και του φόρου που αναλογεί στα ποσά που αφαιρούνται.

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις υπολογίζονται και στις λογιστικές διαφορές που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος του Φυσικού ή Νομικού προσώπου, αλλά σε καμιά περίπτωση δεν υπολογίζονται και στις λογιστικές διαφορές που δηλώνονται με συμπληρωματική δήλωση ή σ' αυτές που διαπιστώνονται από το φορολογικό έλεγχο και προσδιορίζονται οριστικά. Π.χ. στις Α.Ε. προστίθενται πρώτα οι λογιστικές διαφορές και στη συνέχεια αφαιρούνται όλες οι νόμιμες και καταστατικές κρατήσεις και διανομές (τακτικό αποθεματικό κ.λ.π.) και επί του υπολοίπου ποσού εφαρμόζονται τα αντίστοιχα ποσοστά εκπτώσεων.

Επίσης, από τα κέρδη χρήσης των Α.Ε. και των άλλων εταιρειών αφαιρούνται πρώτα οι ζημίες των παρελθουσών χρήσεων και επί του υπολοίπου υπολογίζονται οι αφορολόγητες εκπτώσεις. Στις ατομικές επιχειρήσεις δεν συμψηφίζονται οι ζημίες παρελθουσών χρήσεων γιατί αυτές μεταφέρονται στην ατομική δήλωση του επιχειρηματία.

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις υπολογίζονται στα καθαρά κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες της επιχείρησης που υπάγονται στο νόμο και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία ασκούνται. Π.χ. αν μία ξενοδοχειακή μονάδα στην περιοχή Α' ανεγείρει και δεύτερο ξενοδοχείο στην περιοχή Γ', δικαιούται να σχηματίσει εκπτώσεις από τα συνολικά της κέρδη, Α' και Γ' και όχι μόνο από τα κέρδη της περιοχής Γ'. Στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, οι εκπτώσεις γίνονται πάνω στα συνολικά κέρδη που υπολογίζονται πάνω στα τεκμαρτά κέρδη τους.

Όταν μία επιχείρηση έχει μικτή δραστηριότητα δηλ. Μια δραστηριότητα που δεν υπάγεται στο Ν. 1892/90, τότε οι αφορολόγητες εκπτώσεις πραγματοποιούνται μόνο από τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από τις δραστηριότητες που προβλέπονται στο νόμο και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία ασκούνται. Αν υπάρχουν δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο νόμο, και ο λογιστικός διαχωρισμός των καθαρών κερδών είναι αδύνατος, τότε τα καθαρά κέρδη για κάθε κλάδο βρίσκονται με επιμερισμό του συνόλου

των κερδών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε κλάδου επιχειρηματικής δραστηριότητας.

5.3.3 Πότε υπολογίζεται η έκπτωση των αφορολόγητων εκπτώσεων επί της αξίας των νέων παραγωγικών επενδύσεων

Οι αναγνωριζόμενες αφορολόγητες εκπτώσεις, ενεργούνται υποχρεωτικά από τα κέρδη της κάθε μιας διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγιναν οι δαπάνες απόκτησης των νέων πάγιων στοιχείων, εφόσον βέβαια υπάρχουν μέσα στην περίοδο αυτή καθαρά κέρδη. Όταν ανεγείρουν δηλαδή οι επιχειρήσεις κτίρια ή βιομηχανοστάσια, και οι εργασίες ανέγερσης αυτών διαρκούν πάνω από μία διαχειριστική χρήση, τότε αυτές δικαιούνται να σχηματίζουν αφορολόγητη έκπτωση από τα κέρδη της κάθε μιας χρήσης για τις δαπάνες ανέγερσης που πραγματοποίησαν κάθε χρόνο με την προϋπόθεση ότι η επένδυση θα ολοκληρωθεί μέσα σε μια πενταετία από το χρόνο έναρξης αυτής.

Σε περίπτωση που η κατασκευή της επένδυσης αυτής δεν ολοκληρωθεί μέσα στην πενταετία, τότε η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που είχαν απαλλαγεί από το φόρο μέσω των αφορολόγητων εκπτώσεων, που σχηματίστηκαν για την επένδυση αυτή. Οι δηλώσεις αυτές είναι εκπρόθεσμες και στον φόρο επιβάλλεται προσαύξηση 2,5% για κάθε μήνα εκπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μαζί με την υποβολή της δήλωσης.

Αν στην διαχειριστική χρήση που έγιναν οι επενδύσεις δεν πραγματοποιήθηκαν κέρδη ή αν αυτά δεν επαρκούν, τότε η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απόμεινε, από τα κέρδη των αμέσως επόμενων χρήσεων, χωρίς χρονικό περιορισμό μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας των επενδύσεων που ορίζει ο νόμος.

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση που υπάγεται στον νόμο αυτό, παραλείψει να ενεργήσει την έκπτωση αυτή από τα κέρδη της χρήσης μέσα στην οποία αποκτήθηκαν τα πάγια στοιχεία, τότε δεν μπορεί να εκπέσει την αξία αυτών για το σχηματισμό της αφορολόγητης έκπτωσης, κατά το ποσό που δεν έκανε χρήση αυτής, από τα κέρδη επόμενων δραχμών χρήσεων. Επίσης, αν σε μια διαχειριστική χρήση στην οποία υπάρχει υπόλοιπο επενδύσεων για τις οποίες στις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους δεν ενεργήθηκαν αφορολόγητες εκπτώσεις επειδή δεν υπήρχαν κέρδη και η επιχείρηση παραλείψει να ενεργήσει αφορολόγητη έκπτωση από τα τυχόν

υπάρχοντα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου, τότε δεν μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη των επόμενων περιόδων ποσό επενδύσεων ίσο με το ποσό για το οποίο δεν έκανε χρήση στη διαχειριστική αυτή περίοδο.

Τα πιο πάνω, δεν έχουν εφαρμογή, μόνο σε περίπτωση που η επιχείρηση, σε μια διαχειριστική χρήση, παραλείψει ολικά ή μερικά, να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στις δηλωμένες με την αρχική δήλωση εισοδήματος λογιστικές διαφορές, οπότε η επιχείρηση εξακολουθεί να έχει το δικαίωμα διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων για το ποσό της επένδυσης που πραγματοποίησε και στο οποίο είχε παραλείψει να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις για τις λογιστικές αυτές διαφορές.

Η αξία των ανεγειρόμενων βιομηχανοστασίων εκπίπτει κατά τη χρήση που έγινε η εγκατάσταση σε αυτά των μηχανημάτων, γιατί τότε μόνο μπορεί να συμβάλλει στην παραγωγική διαδικασία.

Δηλαδή, οι αφορολόγητες εκπτώσεις πραγματοποιούνται από την χρήση στην οποία οι επενδύσεις κτισμάτων πραγματοποιήθηκαν με την αποπεράτωση της κατασκευής τους. Τα ποσά τα οποία καταβλήθηκαν για αγορά μηχανημάτων που δεν εγκαταστάθηκαν, για αγορά λοιπών παγίων στοιχείων που δεν παρελήφθησαν και για ανέγερση κτιρίων των οποίων δεν έχει αποπερατωθεί η κατασκευή τους, δεν εκπίπτουν από τα κέρδη της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκαν, αλλά θα εκπέσουν στο σύνολό τους από τα κέρδη της χρήσης μέσα στην οποία θεωρείται ότι έχει ολοκληρωθεί η επένδυση.

5.3.4 Η ενημέρωση των βιβλίων για τις επενδύσεις του Ν. 1892/90 – δικαιολογητικά της επένδυσης

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας και πραγματοποιούν επενδύσεις του Ν. 1892/90, υποχρεούνται:

- Να καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και ξεχωριστά τις νέες παραγωγικές επενδύσεις, από τα λοιπά πάγια της ίδιας κατηγορίας.
- Να τηρούν τα βιβλία τους ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού (π.χ. 41.08.001) με τον τίτλο «αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1892/90», ο οποίος θα εμφανίζεται στην απογραφή και στο παθητικό του Ισολογισμού. Το αφορολόγητο αποθεματικό που αντιστοιχεί στις λογιστικές διαφορές, παρακολουθείται στον ίδιο λογαριασμό αποθεματικού, αλλά στο βιβλίο όμως επενδύσεων παρακολουθείται

ξεχωριστά στον συγκεντρωτικό εξωλογιστικό λογαριασμό. Έτσι, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, οι επενδύσεις, οι εκπτώσεις και τα αποθεματικά. Οι λογαριασμοί των αφορολόγητων αποθεματικών θα παρακολουθούνται σε χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο οι οποίοι θα πιστώνονται κάθε χρόνο με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης που αντιστοιχεί σε ένα μέρος της επένδυσης με χρέωση του λογαριασμού καθαρών κερδών χρήσης.

- Να τηρούν ξεχωριστό θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων. Η θεώρηση καινούργιου βιβλίου επενδύσεων δεν είναι απαραίτητη, εφόσον έχει θεωρηθεί τέτοιο βιβλίο για εφαρμογή άλλων αναπτυξιακών νόμων (π.χ. 1262/82).

Στο βιβλίο αυτό θα τηρούνται εξωλογιστικοί, ξεχωριστοί λογαριασμοί για κάθε πάγιο Π.Σ. του Ν. 1892/90, το οποίο θα χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και θα πιστώνεται με την ενεργούμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση που υπολογίζει η επιχείρηση στα κέρδη των βιβλίων και στις δηλούμενες λογιστικές διαφορές (χωριστά) ή με την αξία της τυχόν πώλησής του. Μπορεί να τηρείται και συγκεντρωτικός λογαριασμός κατά ομοειδή κατηγορία παγίων στοιχείων εφόσον τηρείται μητρώο παγίων στοιχείων αναλυτικά για κάθε πάγιο και παρακολουθείται χωριστά η ενεργούμενη αφορολόγητη έκπτωση.

Το βιβλίο επενδύσεων ενημερώνονται μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού, μέχρι 31.3 για τις προσωπικές και μέχρι 30.4 για τις Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμούς δηλαδή.

Για τις επενδύσεις του Ν. 1892/90 γίνεται έλεγχος από τις ΔΟΥ στα βιβλία των επιχειρήσεων και απαιτούνται ορισμένα δικαιολογητικά, για να αναγνωριστούν αυτές.

Όσον αφορά τα μηχανήματα και τον λοιπό εξοπλισμό, απαιτείται αντίγραφο του τιμολογίου αγοράς και εφόσον πρόκειται για εισαγωγή, επικυρωμένο από την μεσολαβούσα τράπεζα αντίγραφο του τιμολογίου αγοράς τους.

Για τα κάθε είδος κτίσματα απαιτείται αντίγραφο της οικοδομής άδειας επικυρωμένη και βεβαίωση της Πολεοδομίας που να προκύπτει η ολοκλήρωση και ο χρόνος ολοκλήρωσης του έργου.

Για επενδύσεις με χρηματοδοτική μίσθωση, απαιτείται αντίγραφο της σύμβασης επικυρωμένο, πιστοποιητικό κατάθεσης του Πρωτοδικείου στο οποίο έχει καταχωρηθεί η σύμβαση, και επικυρωμένο από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης αντίγραφο τιμολογίου αγοράς του κινητού πράγματος, καθώς και βεβαίωση από τον προμηθευτή της εταιρείας leasing ότι το πράγμα αυτό ήταν καινούργιο όταν πουλήθηκε.

Για την επένδυση που πραγματοποιήθηκε, η επιχείρηση πρέπει να κάνει αίτηση στην ΔΟΥ μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, μαζί με όλα τα αποδεικτικά στοιχεία αυτής, και θα ζητά τον έλεγχο αυτής. Επίσης θα υποβάλει μαζί με την δήλωση εισοδήματος και μία έντυπη δήλωση εις τριπλούν για τις επενδύσεις και τις αφορολόγητες εκπτώσεις άσχετα αν υπάρχουν κέρδη για να καλυφθούν και επίσης στην περίπτωση που υπάρχει ακάλυπτη επένδυση προηγούμενων ετών. Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί η αίτηση για τον έλεγχο των επενδύσεων ή υποβληθεί εκπρόθεσμα, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα σχηματισμού αφορολόγητης έκπτωσης. Η αίτηση αυτή θα υποβάλλεται κάθε χρόνο εφόσον η επένδυση διαρκεί πάνω από ένα χρόνο για την πραγματοποίησή της και μέσα σε μια πενταετία. Όλα τα δικαιολογητικά αυτά, θα πρέπει να φυλάγονται σε ιδιαίτερο φάκελο από την επιχείρηση.

5.3.5 Πότε φορολογείται η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90

Η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στην διαχειριστική χρήση κατά την οποία:

- α)** Πουλήθηκαν τα πάγια στοιχεία πριν περάσουν 5 χρόνια από τότε που αγοράστηκαν και δεν αντικαταστάθηκαν μέσα σε 6 μήνες από την λήξη της χρήσης που έγινε η πώληση, για το ποσό που η αφορολόγητη έκπτωση αντιστοιχεί στην αξία των πάγιων αυτών στοιχείων.
- β)** Έγινε διανομή ή ανάληψη της αφορολόγητης έκπτωσης (μέσα στη χρήση που έγινε η διανομή ή η ανάληψη και ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρηση βιβλίων). Δηλαδή το ποσό των αφορολόγητων εκπτώσεων που διανέμεται κ.λ.π. προστίθεται στα κέρδη της χρήσης που γίνεται η διανομή ή η ανάληψη και φορολογείται στην χρήση αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο που είχαν σχηματιστεί οι αφορολόγητες αυτές εκπτώσεις.

- γ) Σε περίπτωση διάλυσης της ατομικής επιχείρησης ή της εταιρείας, λόγω θανάτου του επιχειρηματία ή μέλους της εταιρείας, όλα α αποθεματικά των αφορολόγητων εκπτώσεων που σχηματίστηκαν μέχρι τότε, προσθέτονται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική χρήση μέσα στην οποία διαλύθηκε η ατομική επιχείρηση ή η εταιρεία.
- δ) Σε περίπτωση που η επιχείρηση λειτουργεί με την 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 (σήμερα στο όνομα της Α.Ε.) σύμφωνα με αυτά που ισχύουν στην φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

5.3.6 Σε ποιες περιπτώσεις οι αφορολόγητες εκπτώσεις φορολογούνται στο όνομα των εταιρών (άρθρο 14 παρ. 2 Ν. 1892/90)

Στις παρακάτω περιπτώσεις, το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης που σχηματίστηκε δεν προστίθεται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, αλλά φορολογείται

- α) Σε περίπτωση αποχώρησης εταίρου, στο όνομα του αποχωρούντος εταίρου και στο χρόνο που αποχωρεί, για το ποσό που αναλογεί σε αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία. Το ποσό αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του εταίρου που αποχωρεί και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/94 κατά το χρόνο της αποχώρησής του.
- β) Σε περίπτωση μεταβίβασης της εταιρικής μερίδας στο όνομα του εταίρου που τα μεταβιβάζει στο χρόνο της μεταβίβασης και για το ποσό που αναλογεί σε αυτόν με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία. Το ποσό αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματά του και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/94. Δηλαδή, αφού βρεθεί το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που σχηματίστηκε με βάση τις διατάξεις του Ν. 1892/90 το οποίο αναλογεί σε εκείνον που μεταβιβάζει την εταιρική του μερίδα, στη συνέχεια προστίθεται αυτό στα λοιπά εισοδήματά του και φορολογείται με τις

διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος στο χρόνο της μεταβίβασης της εταιρικής μερίδας.

- γ) Σε περίπτωση ανάληψης της αφορολόγητης έκπτωσης από εταίρο ή τους κληρονόμους του, στο όνομα του αναλαμβάνοντος, κατά το χρόνο της ανάληψης και για το ποσό που αναλαμβάνεται από αυτόν. Το ποσό αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του αναλαμβάνοντος και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/94.
- δ) Σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου και εφόσον η εταιρεία συνεχίζεται νόμιμα μόνο μεταξύ των λοιπών εταίρων, στο όνομα του κληρονόμου, στο χρόνο του θανάτου και για το ποσό που αναλογεί σε αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του θανόντος στην εταιρεία. Το ποσό αυτό φορολογείται στο όνομα του κληρονόμου, με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/94. αν μετά το θάνατο ενός από τους εταίρους, η εταιρεία συνεχίζεται νόμιμα μεταξύ των λοιπών εταίρων, το ποσό των σχηματισμένων αφορολόγητων αποθεματικών, που αναλογεί στους λοιπούς εταίρους με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρεία, δεν υπόκειται σε φορολογία. Επίσης, αν μετά το θάνατο ενός από τους εταίρους δεν λύεται η εταιρεία, αλλά αυτή συνεχίζει τις εργασίες της μεταξύ των κληρονόμων, του αποθανόντος και των λοιπών εταίρων, τότε τα αποθεματικά του Ν. 1892/90 δεν φορολογούνται γιατί στην περίπτωση αυτή, δεν συντελείται ανάληψη ή διανομή των αφορολόγητων αποθεματικών. Το ίδιο ισχύει και όταν μετά το θάνατο του επιχειρηματία συνεχίζονται οι εργασίες της ατομικής επιχείρησης μεταξύ των κληρονόμων του γιατί και στην περίπτωση αυτή δεν γίνεται διανομή ή ανάληψη αποθεματικών.

Εδώ, πρέπει να πούμε, ότι αν τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή, τότε το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης που πραγματοποιήθηκε στη συγκεκριμένη αυτή χρήση δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος και συνεπώς αφαιρείται από τα εξωλογιστικά προσδιορισμένα καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

5.3.7 Αφορολόγητες εκπτώσεις για χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού του Ν. 1665/86 (leasing)

Μία επιχείρηση δικαιούται να ενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη της για παραγωγικές επενδύσεις στις οποίες προβαίνει, μέχρι τις 31

Δεκεμβρίου 2004 μέσω του θεσμού leasing, εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Η επιχείρηση να είναι από τις αναφερόμενες στο άρθρο 2 του Ν. 1892/90 και το επενδυτικό αγαθό (μίσθιο) του ίδιου νόμου. Επίσης η επένδυση αυτή της χρηματοδοτικής μίσθωσης να πραγματοποιείται σε περιοχή που η μισθώτρια επιχείρηση (δηλαδή αυτή που το χρησιμοποιεί) να δικαιούται αφορολόγητες εκπτώσεις.
- β) Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης να είναι μεγαλύτερη των 10 ετών χωρίς να εξετάζεται, αν μετά την λήξη αυτής, η κυριότητα του μισθίου περιέρχεται ή όχι στη μισθώτρια επιχείρηση (δηλαδή σε αυτήν που το χρησιμοποιεί).
- γ) Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, είναι μικρότερη των 10 ετών, αλλά με την προϋπόθεση ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης ο μισθούμενος εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της μισθώτριας (επενδύτριας) επιχείρησης, πράγμα που πρέπει να αναφέρεται, στην καταριζόμενη σύμβαση leasing. Αν μετά τη λήξη της σύμβασης η κυριότητα του εξοπλισμού δεν περιέλθει, για οποιοδήποτε λόγο, στον επενδυτή (δηλαδή στη μισθώτρια επιχείρηση που το χρησιμοποιεί) τότε η αφορολόγητη έκπτωση που έχει ήδη σχηματισθεί θα υπαχθεί σε φορολογία (άρθρο 14 και 19 Ν. 1892/90).

Για το σχηματισμό της αφορολόγητης έκπτωσης, ως αξία του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται με χρηματοδοτική μίσθωση λαμβάνεται η αξία του μισθίου που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης που έχει εκδοθεί από τον προμηθευτή της εταιρείας leasing. Επίσης, η ίδια αξία λαμβάνεται υπ' όψη και για την κάλυψη του σχηματιζόμενου, ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων.

Εκτός από την δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητης έκπτωσης, η επιχείρηση που χρησιμοποιεί το επενδυτικό αγαθό, έχει δικαίωμα να εκπίπτει κάθε χρόνο από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως γενικά έξοδα, τα μισθώματα που καταβάλλει στην εταιρεία leasing του Ν. 1665/86.

5.4 ΕΙΔΙΚΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 20 Ν. 1892/90

5.4.1 Σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων (άρθρο 20 Ν. 1892/90 και άρθρο 22 Ν. 1828/89)

Οι επιχειρήσεις του άρθρου 2 του νόμου αυτού, που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 (βλέπε παρ. 5.2.1), έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό από τα κέρδη των χρήσεων 1990 μέχρι και 1995. δικαίωμα σχηματισμού αυτού του αποθεματικού έχουν όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους και στην περιοχή Α' δηλ. και ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ.

Από τα συνολικά αδιανέμητα κέρδη των παραπάνω επιχειρήσεων απαλλάσσεται της φορολογίας ποσό μέχρι 30% στην περιοχή Α' και μέχρι 40% στις υπόλοιπες περιοχές (Β', Γ', Δ' και Θράκης), για σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, με σκοπό να χρησιμοποιηθεί σε παραγωγικές επενδύσεις οι οποίες θα είναι ύψους μεγαλύτερου τουλάχιστον κατά 30% του σχηματιζόμενου αποθεματικού εξ' όσον αυτές αρχίσουν μέσα στα έτη 1991 μέχρι και 1996 αντίστοιχα και ολοκληρωθούν εντός τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αυτού αποθεματικού (για τις χρήσεις 1988 και 1989 το ποσοστό ήταν 25% για όλες τις επιχειρήσεις).

Δεν είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από τα κέρδη όλων των πιο πάνω χρήσεων, αλλά από όσες από αυτές επιθυμούν. Αν π.χ. μια επιχείρηση σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό το 1995 θα πρέπει να σχηματίσει παραγωγική επένδυση, η οποία θα αρχίσει υποχρεωτικά μέσα στο 1996 και η ολοκλήρωσή της θα γίνει μέχρι 31.12.1998.

Όσες επιχειρήσεις κλείνουν χρήση π.χ. στις 30.6.94, 30.6.95 ή 30.6.96 (τελευταία χρήση) θα πρέπει να ολοκληρώσουν την επένδυση μέχρι 30.6.97, 30.6.98 και 30.6.99 αντίστοιχα.

Για τις επιχειρήσεις που θα πραγματοποιούν επενδύσεις εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος ποσό μέχρι και 40% για την περιοχή Α' και 50% για τις άλλες περιοχές των συνολικών αδιανέμητων κερδών των χρήσεων 1990 έως και 1995. Επενδύσεις εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας είναι αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 1 παρ. 1 και στο άρθρο 2 παρ. 1 του νόμου αυτού όπως π.χ. η εγκατάσταση καινούργιων συστημάτων αυτοματοποίησης, μηχανοργάνωσης, συστημάτων πληροφορικής κ.ά.

Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές εισάγονται για πρώτη φορά στο Χρηματιστήριο, τα παραπάνω ποσοστά αυξάνονται κατά 5

ποσοστιαίες μονάδες και τα αυξημένα αυτά ποσοστά ισχύουν από το έτος εκείνο που οι μετοχές εισάγονται στο Χρηματιστήριο. Ανέρχονται δηλ. σε 35%, 45% και 55% αντίστοιχα.

Αν μία επιχείρηση σχημάτισε σε μια χρήση αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και η επένδυση που έγινε είναι μεγαλύτερη, τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση το ακάλυπτο ποσό της επένδυσης στις επόμενες δύο χρήσεις, για να καλύψει το αφορολόγητο αποθεματικό, με την προϋπόθεση ότι η επένδυση θα είναι μεγαλύτερη κατά 30% του σχηματιζόμενου αποθεματικού.

Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό μπορεί να καλυφθεί και με επενδύσεις που θα πραγματοποιηθούν μέσω συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης. Αν η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι μέχρι 10 έτη, τότε θα πρέπει, μετά τη λήξη της σύμβασης, η κυριότητα του εξοπλισμού να περιέρχεται στη μισθώτρια επιχείρηση και να μην επιστραφεί ο εξοπλισμός αυτός στην εταιρεία leasing. Αν δεν συμβεί αυτό, το αφορολόγητο αποθεματικό, κατά το μέρος που καλύφθηκε από τα μισθωμένα αυτά πάγια στοιχεία θα υπαχθεί σε φορολογία. Ως αξία επένδυσης για τον σχηματισμό του αποθεματικού θα λαμβάνεται η αξία του μισθίου που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης του προμηθευτή της εταιρείας leasing. Για την εφαρμογή των επενδύσεων μέσω leasing, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα εξής δικαιολογητικά:

- Επικυρωμένο αντίγραφο της σύμβασης leasing.
- Πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου για την καταχώρηση της συναφθείσας σύμβασης leasing.
- Αντίγραφο του τιμολογίου πώλησης που εξέδωσε ο προμηθευτής προς την εταιρεία leasing, από την οποία στη συνέχεια μίσθωσε η επενδύτρια επιχείρηση το επενδυτικό αγαθό. Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι επικυρωμένο από την εταιρεία leasing.
- Βεβαίωση του πωλητή στην οποία θα βεβαιώνεται ότι το πάγιο στοιχείο ήταν καινούργιο κατά το χρόνο πώλησής του προς την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης.

5.4.2 Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, ως αδιανέμητα καθαρά κέρδη, για τον υπολογισμό του αποθεματικού αυτού, λαμβάνονται τα πραγματικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία και εμφανίζονται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για

σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, των κερδών που διανέμονται ή λαμβάνονται από τους εταίρους των Ο.Ε., Ε.Ε., και Ε.Π.Ε. ή του επιχειρηματία που ασκεί ατομική επιχείρηση καθώς και το φόρο που αναλογεί στα κέρδη αυτά των εταιρειών (και όχι του φόρου της ατομικής επιχείρησης). Το ποσό που μένει, αποτελεί τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη.

Στις μικτές επιχειρήσεις, σ' αυτές δηλαδή που έχουν και βιομηχανικό και εμπορικό ή παροχής υπηρεσιών κλάδο, λαμβάνονται υπόψη τα αδιανέμητα κέρδη και από τους δύο κλάδους, ο υπολογισμός δηλαδή του αφορολόγητου αποθεματικού, γίνεται στο σύνολο των αδιανεμητών καθαρών κερδών.

Το μέρος των αδιανεμητών κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του σχηματισμένου αφορολόγητου αποθεματικού, δεν μπορεί να διανεμηθεί κατά την διάρκεια της πρώτης διαχειριστικής χρήσης που ακολουθεί από τον σχηματισμό του αποθεματικού αυτού.

Ο υπολογισμός των αδιανεμητών κερδών σε καμιά περίπτωση δεν γίνεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν μετά την αναμόρφωση αυτών με τις λογιστικές διαφορές, αλλά πάντοτε και μόνο με τα λογιστικά ή πραγματικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης και εμφανίζονται στον Ισολογισμό.

Όσον αφορά τις Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε., για τον προσδιορισμό των αδιανεμητών κερδών επί των οποίων θα υπολογιστεί το αποθεματικό, δεν αφαιρούνται από τα κέρδη της χρήσης οι επιχειρηματικές αμοιβές ούτε και οι τυχόν ζημίες των χρήσεων 1991 και πριν, καθόσον το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών αυτών έχουν τα μέλη των εταιρειών και όχι η εταιρεία, ενώ αντίθετα στην Α.Ε. αφαιρείται η ζημία των προηγούμενων 5 χρήσεων, καθώς και οι ζημίες των Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε. των χρήσεων 1992 και μετά.

Αν μια επιχείρηση έχει εγκαταστάσεις σε διαφορετικές περιοχές της επικράτειας π.χ. Α' και Β', τότε προκειμένου να υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό, θα γίνει επιμερισμός των συνολικών αδιανεμητών κερδών σε κέρδη που αναλογούν στην Α' και στην Β' περιοχή, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε περιοχής. Έτσι, το ποσό που θα βρεθεί θα υπολογιστεί με το ανάλογο ποσοστό για κάθε περιοχή, 30% και 40% αντίστοιχα, προκειμένου να σχηματιστεί το αφορολόγητο αποθεματικό. Σε περίπτωση που κάθε περιοχή τηρεί αυτοτελή λογιστική, ο υπολογισμός θα γίνει στα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της κάθε περιοχής, χωρίς να γίνει αυτός ο επιμερισμός.

Οι παραπάνω επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν, για την πραγματοποίηση της επένδυσης, ποσό ίσο τουλάχιστον με το 1/3 του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που έχει σχηματιστεί. Για τον λόγο αυτό, με τη δήλωση εισοδήματος του πρώτου αυτού έτους υποβάλλεται και κατάσταση ανά κατηγορία επενδύσεων με τα

ποσά που δαπανήθηκαν σ' αυτό το έτος, καθώς και υπεύθυνη δήλωση όπου αναγράφεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε επένδυση ποσού τουλάχιστον ίσου με το 1/3 του αποθεματικού μέσα στο πρώτο έτος της τριετίας, η επιχείρηση θα πρέπει να υποβάλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση εισοδήματος του οικονομικού έτους στο οποίο ανάγεται το μέρος των καθαρών κερδών που δεν φορολογήθηκαν. Στην εκπρόθεσμη αυτή δήλωση επιβάλλονται προσαιτήσεις.

Αν η επιχείρηση μέσα στην παραπάνω τριετία, δε δαπάνησε ολόκληρο το ποσό του αποθεματικού που έχει σχηματιστεί για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων, τότε το μέρος το αποθεματικού αυτού που δε δαπανήθηκε, προστίθεται στα καθαρά κέρδη του οικονομικού έτους που αφορά. Ο φόρος που αναλογεί σ' αυτό προσαιξάνεται κατά 60%. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της τριετίας και καταβάλλεται ο φόρος εφάπαξ.

Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στον Ν. 1892/90, θα εφαρμόζουν εναλλακτικά τον σχηματισμό του παραπάνω αφορολόγητου αποθεματικού ή της αφορολόγητης έκπτωσης. Δεν μπορεί δηλαδή να υπαχθεί μια επένδυση και στο ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό και στις αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/90. Αν μια επιχείρηση πραγματοποιεί δύο διαφορετικές επενδύσεις, τότε μπορεί στη μία να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό και στην άλλη αφορολόγητη έκπτωση.

Σε περίπτωση πώλησης των επενδυτικών αγαθών, με την αξία των οποίων μειώθηκαν τα αδιανέμητα κέρδη, μετά την παρέλευση τριετίας από το σχηματισμό του αποθεματικού και εντός τριών ετών από τη λήξη του χρόνου αυτού, το ποσό που εκπέσθηκε θα προστίθεται στα κέρδη του έτους εκποίησης προσαιξημένο κατά 100%. Δηλ. για τα αποθεματικά επενδύσεων που σχηματίστηκαν π.χ. από κέρδη του 1991, δεν μπορεί η επιχείρηση να εκποιήσει την επένδυση πριν περάσουν τρία χρόνια από το τέλος του 1994, δηλ. πριν από την 1.1.1998.

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται αν τα επενδυτικά αγαθά που πουλήθηκαν αντικατασταθούν μέσα σε 6 μήνες από την πώλησή τους, τα οποία θα είναι ίσης αξίας και θα αποτελούν παραγωγική επένδυση.

Σε περίπτωση που κριθούν τα βιβλία της επιχείρησης ανεπαρκή ή ανακριβή, το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίσθηκε στη χρήση αυτή, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των συνολικών φορολογητέων κερδών τα οποία υπολογίζονται εξωλογιστικά.

Στο τέλος κάθε χρήσης το ποσό που αντιστοιχεί για το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού θα πιστώνει τον λογ. 41.08 «ειδικό

αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων χρήσεων» σε χρέωση των κερδών προς διάθεση. Οι παραγωγικές επενδύσεις θα πρέπει να τηρούνται εξωλογιστικά σε θεωρημένο βιβλίο ή καρτέλες, όπου θα χρεώνεται ο λογ/σμός «επενδύσεις για κάλυψη ειδικού αποθεματικού από κέρδη χρήσης» κατά χρονολογική σειρά με τις δαπάνες πραγματοποίησής τους, και θα πιστώνεται με την πώληση ή την επιστροφή των επενδύσεων αυτών. Αν έχει θεωρηθεί βιβλίο επενδύσεων για άλλα αφορολόγητα αποθεματικά π.χ. αφορολόγητες εκπτώσεις, τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί το ίδιο βιβλίο και για αυτά τα αποθεματικά. Τέλος, οι επενδύσεις αυτές, θα πρέπει να εμφανίζονται στην απογραφή και στον ισολογισμό ξεχωριστά από τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία.

Οι επιχειρήσεις που σχηματίζουν τέτοια αποθεματικά θα πρέπει να υποβάλλουν μαζί με όλα τα δικαιολογητικά που είπαμε παραπάνω, και μια υπεύθυνη δήλωση που θα αναφέρει τα ποσά των καθαρών κερδών της χρήσεως, με ανάλυση των ποσών που έγινε η διάθεσή τους.

5.5 ΚΑΛΥΨΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΜΕ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΜΕΣΩ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΤΟΥ Ν. 2601/98

1. Με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν.2753/99 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α') εφαρμόζονται και για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 (οικονομικά έτη 2000, 2001 και 2002) για το σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, που θα χρησιμοποιηθεί σε νέες παραγωγικές επενδύσεις, οι οποίες θα αρχίσουν μέσα στα έτη 2000, 20001 και 2002, αντίστοιχα, και θα ολοκληρωθούν εντός τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού.

Ως παραγωγικές επενδύσεις με τις οποίες πρέπει να καλυφθεί αυτό το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων λαμβάνονται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν.2601/1998.

Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 1892/1990.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της υποπερ. V της περ. Α της παρ 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998 ορίζεται ότι, ενισχυόμενη δαπάνη (ΣΗΜ: παραγωγική επένδυση) για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις αποτελούν και τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, του οποίου αποκτάται η χρήση.

3. Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 1892/90, οι αναφερόμενες στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου επιχειρήσεις εδικαιούνται να σχηματίσουν από τα αδιανέμητα κέρδη μέχρι και της χρήσης 1998 ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων (μέχρι 30% ή 40% των αδιανέμητων κερδών, ανάλογα με την περιοχή της εγκατάστασής τους), με την προϋπόθεση ότι θα χρησιμοποιήσουν αυτό για την πραγματοποίηση καινούργιων επενδύσεων του άρθρου 1 του ν. 1892/1990, ύψους μεγαλύτερου τουλάχιστον κατά 30% του σχηματισθέντος αποθεματικού και οι οποίες επενδύσεις έπρεπε να ολοκληρωθούν εντός τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989, που εξακολουθούν να ισχύουν με βάση το τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 2753/1999, οι επιχειρήσεις που σχηματίζουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων υποχρεούνται κατά το πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν για την πραγματοποίηση της επένδυσης ποσό τουλάχιστον ίσο με το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού και σε περίπτωση που δεν δαπανηθεί αυτό, η επιχείρηση υποχρεούνται να υποβάλλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους (παρ. 5).

Αν η επιχείρηση δαπανήσει το πιο πάνω ποσό κατά το πρώτο έτος της τριετίας αλλά μέσα σε αυτή δεν δαπανήσει ολόκληρο το ποσό που υποχρεούται, το μέρος του αποθεματικού που δεν δαπανήθηκε προστίθεται στα καθαρά κέρδη του οικείου οικονομικού έτους που αφορά, προσαυξημένου του αναλογούντος φόρου κατά 60%. Προς τούτο, η επιχείρηση υποχρεούται όπως εντός μηνός από τη λήξη της τριετίας υποβάλλει σχετική δήλωση καταβάλλοντας τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ (παρ. 6).

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998 έχουν καταργηθεί, μεταξύ άλλων, και οι διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 1892/1990, βάσει των οποίων, οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989, σχετικά με το σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, εφαρμόζοντο και επί της αξίας του εξοπλισμού (ΣΗΜ: και όχι επί των μισθωμάτων) που η επιχείρηση αποκτούσε μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 15 του Ν. 2601/1998 μπορούν να καλύψουν το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που θα σχηματίσουν, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 2601/1998, από τα αδιανέμητα κέρδη των χρήσεων 1999, 2000 και 2001 (οικονομικών ετών 2000, 2001 και 2002) με μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού (10145891/10176/ΠΟΛ. 1046/2000 εγκύκλιός μας).

Περαιτέρω όμως, και στην περίπτωση αυτή θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 αφού διατηρήθηκαν σε ισχύ βάσει του τελευταίου εδαφίου της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 2601/1998. Επομένως, η επιχείρηση που θα αποφασίσει να καλύψει το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέσω leasing θα πρέπει υποχρεωτικά μέσα στο πρώτο έτος μετά το σχηματισμό του αποθεματικού να καταβάλλει (εκταμίευση πραγματική) μισθώματα που θα ανέρχονται συνολικά μέχρι το 1/3 τουλάχιστον του αποθεματικού που σχημάτισε, διαφορετικά έχει υποχρέωση να υποβάλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. Έτους για το μέρος των κερδών του που θα έχει απαλλαγεί της φορολογίας λόγω σχηματισμού του αποθεματικού. Επίσης, θα πρέπει στο τέλος της τριετίας από το σχηματισμού του αποθεματικού να έχουν καταβληθεί από την επιχείρηση μισθώματα συνολικής αξίας ίσης τουλάχιστον με το ύψος του αποθεματικού (προσαυξημένο κατά το ποσοστό 30%), διαφορετικά υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το μέρος του αποθεματικού που δεν δαπανήθηκε και την καταβολή εφάπαξ του αναλογούντος φόρου μετά προσαυξήσεως 60%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989.

7. Μετά από όσα προαναφέρθηκαν και δεδομένου ότι η επένδυση με την οποία καλύπτεται το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να ολοκληρώνεται εντός τριετίας από το σχηματισμό του αποθεματικού, προκύπτει ότι, σε περίπτωση κάλυψης αυτού με μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό, μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης, θα λαμβάνονται υπόψη μόνο τα μισθώματα που θα καταβάλλονται μέσα σε μία τριετία από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού και παράλληλα, στο τέλος της τριετίας θα πρέπει η επιχείρηση να αποκτά την κυριότητα των επενδύσεων για τις οποίες είχε συναφθεί η σύμβαση leasing.

Επιπλέον, κατά το πρώτο έτος της τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, τα καταβληθέντα και όχι τα προκύπτοντα βάσει της σύμβασης, μισθώματα θα πρέπει να καλύπτουν υποχρεωτικά τουλάχιστον το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού.

5.5.1 Για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του άρθρου 6 του Ν.2601/1998

1. Με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν.2753/1999 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101/Α') εφαρμόζονται και για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 (οικον.

έτη 2000, 20001 και 2002) για το σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων που θα χρησιμοποιηθεί σε νέες παραγωγικές επενδύσεις, οι οποίες θα αρχίσουν μέσα στα έτη 2000, 2001 και 2002, αντίστοιχα και θα ολοκληρωθούν εντός τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού. Το αποθεματικό υπολογίζεται στα αδιανέμητα κέρδη των εγκαταστημένων στην περιοχή Α' επιχειρήσεων με ποσοστό μέχρι 30% και των εγκατεστημένων στις λοιπές περιοχές όμοιων επιχειρήσεων μέχρι 40%.

Ως παραγωγικές επενδύσεις, με τις οποίες πρέπει να καλυφθεί αυτό το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, λαμβάνονται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998.

Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2/ Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 1892/1990.

2. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 20 του Ν. 1892/1990 (πριν από την έναρξη ισχύος του Ν. 2753/1999), οι αναφερόμενες στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου επιχειρήσεις εδικαιούνται να σχηματίσουν από τα αδιανέμητα κέρδη των χρήσεων 1990 έως 1998 (οικον. έτη 1991 έως 1999) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέχρι το 30% ή το 40% των αδιανέμητων κερδών, ανάλογα με την περιοχή της εγκατάστασής τους, με την προϋπόθεση ότι θα χρησιμοποιήσουν αυτό για την πραγματοποίηση καινούριων επενδύσεων του άρθρου 1 του Ν. 1892/1990, ύψους μεγαλύτερου τουλάχιστον κατά 30% του σχηματιζόμενου αποθεματικού, οι οποίες έπρεπε να αρχίσουν μέσα στα έτη 1991 έως 1999, αντίστοιχα και να ολοκληρωθούν εντός τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2601/1998 ορίζεται κατά περίπτωση ελάχιστο ύψος επένδυσης (π.χ. για ίδρυση ή επέκταση μονάδων μικρομεσαίων επιχειρήσεων κ.λ.π.) το ποσό των 45.000.000 δρχ., προκειμένου να ενταχθούν οι επιχειρήσεις στο καθεστώς των ενισχύσεων του νόμου αυτού (φορολογική απαλλαγή, επιχορηγήσεις, επιδότηση τόκων κ.λ.π.).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2601/1998, το ύψος του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που δικαιούνται να σχηματίζουν οι υπαγόμενες επιχειρήσεις από τα αδιανέμητα κέρδη εναπόκειται στην απόφαση που λαμβάνει η ίδια η επιχείρηση, ανάλογα με το επενδυτικό της πρόγραμμα και περαιτέρω το ύψος της επένδυσης που υποχρεούται να πραγματοποιήσει εντός τριετίας πρέπει να είναι ίσο τουλάχιστον με το ποσό του αποθεματικού προσαυξημένο κατά 30%,

καθόσον τα ποσοστά αυτά δεν τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 4 του Ν. 2753/1999, αλλά αντιθέτως διατηρήθηκαν σε ισχύ με βάση το τελευταίο εδάφιο αυτών.

5. Από όσα προαναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι οι περιορισμοί του άρθρου 6 του Ν. 2601/1998, ως προς το ύψος της επένδυσης, δεν ισχύουν για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989, καθόσον με βάση τις διατάξεις αυτές, καθώς και του άρθρου 20 του Ν. 1892/1990, το ύψος του σχηματιζόμενου αποθεματικού εναπόκειται στην απόφαση της επιχείρησης και στη συνέχεια, κατ' επιταγή του νόμου, η επένδυση με την οποία θα καλυφθεί το αποθεματικό πρέπει να είναι ίση τουλάχιστον με το ύψος του αποθεματικού προσαυξημένου κατά 30%.

5.6 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ – Η ΣΕΙΡΑ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ

Μία από τις βασικές διαφορές του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού και των αφορολόγητων εκπτώσεων είναι ότι το μεν πρώτο έχει προαιρετικό χαρακτήρα ενώ τα δεύτερα υποχρεωτικό. Μερικές άλλες διαφορές τους είναι ότι η αφορολόγητη έκπτωση υπολογίζεται στα φορολογητέα κέρδη ενώ το αποθεματικό στα λογιστικά κέρδη, για τον υπολογισμό της έκπτωσης λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη κλάδων του Ν. 1892/90 ενώ για το αποθεματικό το σύνολο των κερδών. Αν δεν σχηματιστεί η έκπτωση σε μία χρήση, χάνει το δικαίωμα σχηματισμού της ενώ αντίθετα δεν συμβαίνει αυτό στο αποθεματικό, και τέλος η αφορολόγητη έκπτωση αναγνωρίζεται για επενδύσεις στις περιοχές Β, Γ, Δ και Θράκη ενώ το αφορολόγητο αποθεματικό αναγνωρίζεται για όλες τις περιοχές Α, Β, Γ, Δ και Θράκη.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση σχηματίσει πρώτα το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό σε μια χρήση, και στην συνέχεια τα εναπομένοντα κέρδη δεν επαρκούν για το σχηματισμό της αφορολόγητης έκπτωσης των αναπτυξιακών νόμων που αναφέραμε παραπάνω, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα έκπτωσης από τα κέρδη των επομένων χρήσεων, ποσό επενδύσεων ίσο με το ποσό για το οποίο δεν έκανε χρήση στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

5.7 ΕΙΔΙΚΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟ ΚΕΡΔΗ ΠΩΛΗΣΕΩΣ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Με το άρθρο 6 του Ν.Δ. 34/1968 προστέθηκε στο άρθρο 10 του Α.Ν. 148/1967 «περί μέτρων προς ενίσχυσιν της κεφαλαιαγοράς» νέα παράγραφος αρ. 3, που ισχύει από 1.1.1968. Στην παράγραφο αυτή ορίζεται ότι τα κέρδη των φυσικών και νομικών προσώπων που προκύπτουν από την πώληση σε τιμή μεγαλύτερη της τιμής κτήσεως (υπεραξία), χρεογράφων απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος. Η απαλλαγή αυτή ισχύει με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού με προορισμό τον συμψηφισμό τυχόν ζημιών από την πώληση, χρεογράφων στο μέλλον. Σε περίπτωση διανομής του αποθεματικού αυτού παύει να ισχύει το «αφορολόγητο». Η φορολόγηση του αποθεματικού αυτού αναστέλλεται μέχρι διαλύσεως της εταιρείας.

Επίσης, με τις διατάξεις του Ν. 2020/92 ορίζεται ότι, η ζημία που τυχόν προκύπτει κατά την απογραφή στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών μεταφέρεται στην χρέωση των λογαριασμών «αποθεματικά από χρεόγραφα» που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσεως τους με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67, είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της παραπάνω ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού προκειμένου να συμψηφισθεί με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων. Η λογιστική αυτή αντιμετώπιση αντίκειται στις σύγχρονες λογιστικές αρχές και στις διατάξεις του Ν. 2190/20 που απαγορεύουν την αναγραφή ζημιών στο ενεργητικό του Ισολογισμού. Κατά τον Ε. Σακέλλη, η ζημία αυτή εφόσον είναι προσωρινή, μπορεί να καταχωρείται σε χρεωστικό λογαριασμό ο οποίος όμως δεν θα εμφανίζεται στο ενεργητικό, αλλά ως μειωτικό κονδύλι της καθαρής θέσεως του Ισολογισμού.

5.8 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ

α) Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από έσοδα όπως τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, τόκοι ομολογιακών δανείων της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων κ.λ.π. θα εμφανίζονται στο λογαριασμό 41.90 «αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα», με παραπέρα ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου.

β) Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από έσοδα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, όπως είναι τα έσοδα από τόκους καταθέσεων, τόκους από πράξεις γερο υπεραξία από πώληση αυτοκινήτου ως εμπορεύσιμου στοιχείου, 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.λ.π., ή από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λ.π., εμφανίζονται στον λογ/σμό 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο», με παραπέρα ανάλυση σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου και συντελεστή παρακρατηθέντος φόρου.

Σε περίπτωση κατά την οποία τα παραπάνω έσοδα των δύο περιπτώσεων είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη του Ισολογισμού, τότε στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα κέρδη, του φόρου εισοδήματος, των κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, αναπτυξιακών νόμων κ.λ.π.) και των κερδών που διανέμονται. Τα αποθεματικά αυτά δηλαδή θα σχηματιστούν αφού γίνουν όλες οι παραπάνω κρατήσεις και εάν επαρκούν τα κέρδη θα σχηματιστούν. Το ποσό που εμφανίζεται στα αποθεματικά αυτά βρίσκεται κατόπιν επιμερισμού των απαλλασσομένων αυτών εσόδων με τα ποσά που διανέμονται, για να βρεθεί ποιο ποσό αντιστοιχεί από αυτά τα έσοδα στα κέρδη που διανέμονται και αφού αφαιρεθεί από το σύνολο των απαλλασσομένων εσόδων καθώς και του φόρου που αναλογεί στο ποσό που διανέμεται, το υπόλοιπο μένει ως αποθεματικό

γ) Τα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/94 τεκμαρτά κέρδη, κατά το μέρος που δεν φορολογήθηκαν, θα

εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

δ) Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου εισοδήματος από τις εταιρείες, παρέχεται έκπτωση 5% επί του ποσού αυτού. Το ποσό αυτό δεν φορολογείται εφόσον δεν διανέμεται. Έτσι το ποσό αυτό θα εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης των κερδών με τον τίτλο «Αποθεματικό άρθρου 110 Ν. 2238/94» το οποίο δεν συμπεριλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη και το οποίο δεν λαμβάνεται υπόψη για τον επιμερισμό των διανεμόμενων κερδών σε φορολογητέα και αφορολόγητα.

5.9 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΠΙ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΩΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

5.9.1 Αφορολόγητο αποθεματικό συγχωνεύσεως βιοτεχνικών, βιομηχανικών, μεταλλευτικών ή λατομικών επιχειρήσεων (Ν. 1882/90, άρθρο 9 παρ. 1)

Σε περίπτωση συγχωνεύσεως αμιγών (και όχι μικτών) βιοτεχνικών, βιομηχανικών, μεταλλευτικών ή λατομικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής, πλην Α.Ε., με σκοπό την δημιουργία βιοτεχνικής, βιομηχανικής, μεταλλευτικής ή λατομικής Α.Ε., απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος ποσοστό μέχρι 10% των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης Α.Ε. κατά τα 5 πρώτα οικονομικά έτη από το χρόνο της συγχώνευσης, με την προϋπόθεση ότι η προερχόμενη από τη συγχώνευση ανώνυμη εταιρεία θα έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης ολοσχερώς καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο όχι κατώτερο από το ποσό των 100.000.000 δραχμών και οι μετοχές που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου, στη συνιστώμενη νέα εταιρεία, κεφαλαίου θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό 75% του συνόλου τους για μια πενταετία από τη συγχώνευση.

Η προβλεπόμενη πιο πάνω απαλλαγή 10% από τα κέρδη, παρέχεται και σε περίπτωση που η μία ή περισσότερες εταιρείες είναι Α.Ε. κατά το χρόνο της συγχώνευσης, αλλά με την προϋπόθεση ότι το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο δεν θα είναι κατώτερο από 200.000.000 δραχμές στην ανώνυμη εταιρεία που προκύπτει από τη συγχώνευση και με τις ίδιες προϋποθέσεις όπως παραπάνω όσον αφορά τις μετοχές αυτής της εταιρείας.

Το απαλλασσόμενο ποσό κερδών εμφανίζεται στα βιβλία της ανώνυμης εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της εταιρείας που προέρχεται από τη συγχώνευση κατά το χρόνο της διανομής ή της διάλυσης της εταιρείας αντίστοιχα.

Σε περίπτωση μη τήρησης των παραπάνω αναφερομένων προϋποθέσεων, η απαλλαγή αυτή αίρεται αυτοδικαίως.

5.9.2 Αφορολόγητο αποθεματικό από συγχώνευση μικρομεσαίων επιχειρήσεων (Ν. 2386/96 άρθρο 7)

Οι διατάξεις των παραγράφων που ακολουθούν, εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής και ανεξάρτητα του αντικειμένου των εργασιών τους, εφόσον σε αυτές δεν συμπεριλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, με σκοπό την ίδρυση προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.

Απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος ποσοστό 25% των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας, για το τμήμα των κερδών μέχρι τα 20.000.000 δραχμές και κατά 20% για τα κέρδη τα πέραν των 20.000.000 δραχμών, τα οποία δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτής.

Η πιο πάνω απαλλαγή των κερδών από το φόρο εισοδήματος παρέχεται για τα πρώτα 5 οικονομικά έτη από το χρόνο της συγχώνευσης, με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- *Η από τη συγχώνευση προερχόμενη εταιρεία έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης το κάτωθι ποσό κεφαλαίου:*
 - Προκειμένου για προσωπική εταιρεία, τουλάχιστον 20.000.000 δραχμές, εκ των οποίων το 1/3 θα είναι καταβεβλημένο σε μετρητά.
 - Προκειμένου για Ε.Π.Ε., τουλάχιστον 40.000.000 δραχμές
 - Προκειμένου για Α.Ε., τουλάχιστον 100.000.000 δραχμές.

- *Οι συγχωνευόμενες επιχειρήσεις βρίσκονται σε λειτουργία τουλάχιστον 4 χρόνια πριν από το χρόνο της συγχώνευσης.*

- Το απαλλασσόμενο της φορολογίας εισοδήματος ποσό κερδών θα εμφανίζεται στα βιβλία της συνιστώμενης εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της προελθούσης από τη συγχώνευση εταιρείας, κατά το χρόνο της διανομής ή διάλυσης αυτής, αντίστοιχα.

5.9.3 Αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία συγχώνευσης ή μετατροπής εταιρειών και από διαφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως εισφορά για την συμμετοχή σε εταιρεία.

Τα πραγματικά αποθεματικά, όπως έχουμε ξαναπεί, δημιουργούνται από τα πραγματικά καθαρά κέρδη τα οποία δεν διανέμονται. Τα εν λόγω αποθεματικά ή υπεραξίες, προέρχονται από την υποτίμηση του νομίσματος λόγω πληθωρισμού, και με την λογιστικοποίησή τους επιδιώκεται η λογιστική διόρθωση της υποτιμημένης αξίας, με την οποία εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία και η καθαρή θέση.

Η υπεραξία που προκύπτει από μετατροπή (Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. ή σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.) ενσωματώνονται στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας και δεν καταχωρείται σε λογ/σμό ουσίας, παρά μόνο σε ζεύγος λογ/σμών τάξεως, με εξαίρεση την περίπτωση που μέτοχος ή εταίρος της μετατρεπόμενης είναι εταιρεία, οπότε η υπεραξία που είναι ενσωματωμένη στις λαμβανόμενες νέες μετοχές καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 41.96 «Υπεραξία από μετατροπή θυγατρικής (ή συγγενούς) εταιρείας». Το ίδιο συμβαίνει και για τις υπεραξίες από συγχώνευση επιχειρήσεων ή διάσπαση εταιρειών, με εξαίρεση και εδώ των περιπτώσεων που μία από τις εταιρείες κατέχει μετοχές της άλλης ή δικές της μετοχές, οπότε το δικαίωμα για αντικατάσταση των παλαιών μετοχών με νέες αποσβένεται δια συγχύσεως (άρθρο 453 Α.Κ.) και η αξία κτήσεως των παλαιών μετοχών συμψηφίζεται με την αντιστοιχούσα σ' αυτές αξία των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, και η θετική διαφορά καταχωρείται στο λογ/σμό 41.96 «Υπεραξία λόγω συγχωνεύσεως» ενώ η αρνητική διαφορά καταχωρείται στο λογ/σμό 41.97 «Χρεωστική διαφορά από συγχώνευση». Εάν η συγχώνευση ή διάσπαση γίνεται με τον νόμο 1297/1972, η υπεραξία δεν φορολογείται καθώς επίσης δεν εκπίπτει και η προκύπτουσα ζημία (πάντως κατά κανόνα προκύπτει υπεραξία και σπανίως ζημία).

Στην περίπτωση που μια εταιρεία εισφέρει μηχανολογικό εξοπλισμό στο εξωτερικό, ως συμμετοχή της σε άλλη εταιρεία, η θετική διαφορά μεταξύ της αξίας εισφοράς και της αξίας κτήσεως του εξοπλισμού αυτού, θεωρείται υπολογιστικό έσοδο και όχι πραγματοποιημένο και γι' αυτό δεν

συμπεριλαμβάνεται στα κέρδη της χρήσεως αλλά καταχωρείται στον λογαριασμό 41.95 «Διαφορές από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρεία του εξωτερικού».

Τα παραπάνω αποθεματικά από υπεραξίες, απαγορεύεται να διανεμηθούν ως μέρισμα στους μετόχους, γιατί σε μια διανομή ουσιαστικά εξέρχονται από την επιχείρηση κεφάλαια γιατί δεν εισρέει κανένα πραγματικό ποσό ή αξία στην επιχείρηση από τις υπεραξίες αυτές. Μόνο με την ρευστοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, από το οποίο προέρχεται η υπεραξία, και μόνο κατά το ποσό που εισπράττεται από αυτή τη ρευστοποίηση, μετατρέπεται, κατά το ισόποσο, η υπεραξία σε πραγματικό αποθεματικό, το οποίο και μπορεί να διανεμηθεί.

Τέλος, οι υπεραξίες αυτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την απόσβεση ζημίας της χρήσεως και επίσης δύναται να κεφαλαιοποιηθούν χωρίς να υπαχθούν σε φορολογία εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6.1 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ – ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ (ΑΡΘΡΟ 101 Ν. 1892/90)

Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση, ολικά ή μερικά, των αφορολόγητων κρατήσεων για νέες εγκαταστάσεις του Ν. 3213/55, του άρθρου 12 του Ν.Δ. 2901/54, καθώς και των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν.Δ. 4002/59, του Α.Ν. 147/67, του Ν.Δ. 1078/71, του Ν.Δ. 1313/72, του Ν.Δ. 331/74, των νόμων 289/76, 849/78, 1116/81, 1262/82 και 1892/90, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/49 και του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67, δηλαδή με εξαίρεση τα αποθεματικά που προέρχονται από κέρδη μέχρι 31.12.70 για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών και από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης με σκοπό να συμψηφιστούν με ενδεχόμενες ζημίες από μελλοντική πώληση χρεογράφων.

Κατά την κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αυτών αποθεματικών εκδίδονται ίσης αξίας μετοχές, που διανέμονται κατ' αναλογία στους δικαιούχους μετόχους. Σε περίπτωση που οι νέες μετοχές διανεμηθούν όχι ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που έχει κάθε παλαιός μέτοχος στην κατοχή του, τότε η αξία των μετοχών που θα πάρουν επιπλέον θα φορολογηθεί στο όνομα του μετόχου.

Τα αφορολόγητα αυτά αποθεματικά, όταν κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 5%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση (φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κ.λ.π.).

Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση που υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ. της εγκριτικής απόφασης του υπουργού Εμπορίου, σχετικά με την αύξηση, και καταβάλλεται σε 4 ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Αν ο οφειλόμενος φόρος καταβληθεί εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης, δεν παρέχεται καμία έκπτωση.

Ο φόρος που καταβάλλεται από την Α.Ε. για τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά, βαρύνει την ίδια την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της, αφού ο φόρος αυτός όπως και ο φόρος εισοδήματος, δεν αποτελεί δαπάνη

της επιχείρησης. Επίσης, ο όρος αυτός δεν συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος από την εταιρεία ή από τους μετόχους αυτής.

Με την καταβολή του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας, καθώς και των μετόχων αυτής για το ποσό των αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται, εφόσον η εταιρεία δε θα διαλυθεί ή το μετοχικό της κεφάλαιο δε θα μειωθεί με σκοπό επιστροφής αυτού στους μετόχους, πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

Σε περίπτωση που η Α.Ε. διαλυθεί πριν από την πάροδο 10 ετών ή μειώσει κατά το ίδιο χρονικό διάστημα το κεφάλαιό της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν θεωρούνται ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και θα φορολογηθούν. Όταν διανέμονται, δηλ. τα αφορολόγητα αυτά αποθεματικά προστίθενται στα κέρδη της χρήσης που διανέμονται και φορολογούνται.

Από τον οφειλόμενο φόρο, εκπίπτει ο φόρος 5% που καταβλήθηκε κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης του αφορολόγητου αποθεματικού. Αν όμως η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη, οποιασδήποτε μορφής, και ίδρυση νέας Α.Ε. ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη Α.Ε., τότε δεν ξαναφορολογείται το αφορολόγητο αποθεματικό που είχε φορολογηθεί με το 5% κατά την κεφαλαιοποίησή του.

Οι Α.Ε. των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο και οι Ε.Π.Ε. μπορούν να κεφαλαιοποιούν, ολικά ή μερικά, τα παραπάνω αφορολόγητα αποθεματικά, με την προϋπόθεση όμως ότι θα προβούν σε ισόποση πραγματική (με την καταβολή μετρητών) αύξηση του κεφαλαίου τους. Για τα κεφαλαιοποιούμενα αυτά αποθεματικά ο συντελεστής φόρου είναι 10% επί της αξίας των, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Η κεφαλαιοποίηση των παραπάνω αποθεματικών πρέπει να γίνεται μόνο με την έκδοση νέων μετοχών και όχι με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των υφισταμένων μετοχών. Οι νέες μετοχές πρέπει να διανεμηθούν κατ' αναλογία στους δικαιούχους μετόχους, διαφορετικά η αξία των μετοχών που θα πάρει επιπλέον κάποιος μέτοχος θα φορολογηθεί στο όνομά του.

6.2 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ – ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (ΑΡΘΡΟ 22 Ν. 1828/89, ΑΡΘΡΑ 20 ΚΑΙ 21 Ν. 1892/90 ΚΑΙ ΑΡΘΡΟ 11 Ν. 1882/90)

Το συνολικό ποσό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων που χρησιμοποιήθηκε σε παραγωγικές επενδύσεις στο διάστημα των τριών ετών από το χρόνο σχηματισμού του μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος.

Η κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω αποθεματικού, μπορεί να γίνει και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης, δηλαδή πριν περάσουν τρία χρόνια από το σχηματισμό του αποθεματικού, χωρίς την επιβολή φόρου εισοδήματος.

Δεν είναι υποχρεωτική η κεφαλαιοποίηση του σχηματισθέντος κάθε χρόνου αφορολόγητου αποθεματικού αμέσως μετά τη λήξη τριετίας από το χρόνο σχηματισμού αυτών, αλλά μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν ολικά ή μερικά σε μία ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις.

Τα κεφαλαιοποιηθέντα από Α.Ε. ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά, σε περίπτωση που η Α.Ε. πριν από την πάροδο 10 ετών από το χρόνο κεφαλαιοποίησης, διαλυθεί ή μειώσει το μετοχικό της κεφάλαιο, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους, δεν λογίζονται φορολογικά ως καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του Ν. 2238/94, δηλαδή ως εισόδημα από κινητές αξίες, κατά το χρόνο μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. ή το χρόνο διάλυσης αυτής, αντίστοιχα. Τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 1892/90 πριν φορολογηθούν δεν ανάγονται σε μικτά ποσά, δεν προστίθεται ο αναλογούν φόρος δηλ., όπως γίνεται με άλλα αποθεματικά. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση συγχώνευσης της εταιρείας με σκοπό ίδρυσης νέας Α.Ε., ή απορροφάται ή εξαγοράζεται από άλλη Α.Ε. Τα κεφαλαιοποιηθέντα από Ε.Π.Ε., Ο.Ε., ή Ε.Ε., αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, σε περίπτωση που τα διανέμουν στους εταίρους πριν από την πάροδο 10 ετών από το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, λόγω διάλυσης ή μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου, αυτά προστίθενται στα κέρδη της εταιρείας κατά το χρόνο διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή της μείωσης του κεφαλαίου της. Τα πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή όταν η εταιρεία διαλύεται με σκοπό τη μετατροπή της σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση για την ίδρυση Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή όταν εξαγοράζεται ή απορροφάται από υφισταμένη Α.Ε.

6.3 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ – ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΕΝΑ ΑΠΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ Η ΑΠΟ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ (ΑΡΘΡΟ 106 Ν. 2238/94)

Τα αφορολόγητα αποθεματικά των Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών που σχηματίζονται από έσοδα απαλλασσόμενα του φόρου ή από εισοδήματα φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα από το χρόνο σχηματισμού τους, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης στο όνομα του νομικού προσώπου με συντελεστή 35% ή 40% αν οι μετοχές είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου που αναλογεί σ' αυτά. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων για διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αφορολόγητου αποθεματικού, υπάρχουν μετοχές ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και μετοχές ονομαστικές, τότε το μέρος του αφορολόγητου αποθεματικού που αντιστοιχεί στον αριθμό των ονομαστικών μετοχών θα φορολογηθεί με 35%. Τα παραπάνω αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς δηλαδή να συναθροίζονται τα ποσά αυτά με το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον Ισολογισμό, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση. Για την φορολογία των πιο πάνω αποθεματικών οι εταιρείες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα εκείνο που λαμβάνεται η απόφαση για διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Ο φόρος καταβάλλεται σε 3 ίσες μηνιαίες δόσεις, και με την καταβολή του εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά. Σε περίπτωση που τα αφορολόγητα αποθεματικά προέρχονται από έσοδα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο, τότε από το φόρο που προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή 35% ή 40%, αφαιρείται ο παρακρατηθείς φόρος (π.χ. 15%) που αναλογεί στο μικτό ποσό του διανεμόμενου ή κεφαλαιοποιούμενου αποθεματικού.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν: α. Για την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84 και του άρθρου 101 του Ν. 1892/90, β. Καθώς και για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή των αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι 30.6.92 οι Ε.Π.Ε. με εξαίρεση τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων.

6.4 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ – ΔΙΑΝΟΜΗ ΛΟΙΠΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Τα αφορολόγητα αποθεματικά του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/49 και της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67 τα οποία έχουν σκοπό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών και τον συμψηφισμό ζημιών από πώληση χρεογράφων αντίστοιχα, δεν φορολογούνται όταν κεφαλαιοποιούνται. Αντίθετα, όταν διαλύεται η επιχείρηση ή διανέμεται στους μετόχους μετά την 30.6.92 προστίθενται στα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας και φορολογείται με το 35% ή 40% ανάλογα.

Οι ανώνυμες τεχνικές και εργοληπτικές εταιρείες μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά τα αποθεματικά που δεν έχουν φορολογηθεί και τα οποία σχηματίστηκαν από τα λογιστικά κέρδη, τα πέρα εκείνων που έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά, με το φόρο του 10% του άρθρου 13 του ν. 1473/84, για τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν μέχρι 31.12.83. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από κέρδη προκύπτοντα μετά την 31.12.83 ή διανέμονται οποτεδήποτε, φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 106 του Ν. 2238/94.

Οι Α.Ε. που έχουν σχηματίσει αποθεματικά, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κάδου 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. 148/67, του Ν. 542/77, του Ν. 1249/82, του Ν. 1839/89 και του Ν. 2065/92 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεράξιας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ενώ να διανεμηθούν φορολογούνται με βάση της ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δηλ. με συντελεστή 35% ή 40% ανάλογα.

Οποιαδήποτε άλλη κατηγορία αφορολόγητων αποθεματικών, κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή τους φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 106 του Ν. 2238/94.

Όλα τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται, δεν υπόκεινται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων. Εξαιρέση αποτελεί η υπεραξία από μετατροπή ή συγχώνευση που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων από την Επιτροπή του άρθρου 6 του Κ.Ν. 2190/20, που υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. 1% μόνο στο ποσό που κεφαλαιοποιείται κατά το χρόνο της μετατροπής ή της συγχώνευσης, ενώ το υπόλοιπο αυτής που ενδεχομένως παραμένει και εμφανίζεται στον λογισμό 41.96 του Ε.Γ.Λ.Σ. με τον τίτλο

«Υπεραξία λόγω συγχώνευσης ή μετατροπής» δεν υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. μέχρι το χρόνο της κεφαλαιοποίησης. Επίσης σε Φ.Σ.Κ. υπόκειται το αποθεματικό από μετοχές υπέρ το άρτιο που εκδόθηκαν λόγω συγχώνευσης βάσει του Ν.Δ. 1297/72 κατά την κεφαλαιοποίησή του.

Τέλος, θα πρέπει να πούμε ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά που δημιουργούνται από λογιστικές διαφορές, δεν πρέπει να διανέμονται ή να κεφαλαιοποιούνται, γιατί δεν πρόκειται για λογιστικά κέρδη, οπότε δεν μπορούμε να μιλάμε για «αποθεματικά» στην κυριολεξία, και μια τέτοια διανομή στους μετόχους, ισοδυναμεί με διανομή κεφαλαίου στους μετόχους.

6.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

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

Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» μας το ορίζει το Γενικό ή Λογιστικό Σχέδιο παραγ. 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:

- 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.
- 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.

- Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταφοράς του λογ/σμού 88.07 «Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση» στην πίστωση του λογ/σμού 88.09 «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».

6.5.1 Εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολογήτων αποθεματικών

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται σκόπιμο να δοθούν παρακάτω οι λογιστικές εγγραφές κεφαλαιοποίησης αποθεματικού Ανώνυμης Εταιρείας 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 έχουν ως εξής:

	X	Π
41	Αποθεματικά-διαφορές αναπρ. επιχ. επενδύσεων	
41.91	Αποθεματικά από φορολογία-έσοδα κατ' ειδικό τρόπο	
41.91.00	Αποθ. Τόκων προθεσμ. Καταθέσεων	20.000.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.07	Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση	20.000.000
Μεταφ. Αποθ/κών χρήσης 1994 για κεφαλαιοποίηση		
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.08	Φόρος εισοδήματος	7.000.000
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	
54.07	Φόρος εισοδήματος	7.000.000
Αναλογών φόρος εισοδήματος κεφαλ. Αποθεματικών		
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.07	Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση	20.000.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.08	Φόρος εισοδήματος	7.000.000
88.99	Κέρδη προς διάθεση	13.000.000

X Π

88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99	Κέρδη προς διάθεση	13.000.000	
43	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91	Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση μετ. κεφαλαίου		13.000.000
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογικών κερδών	3.000.000	
33	Χρεώστες διάφοροι		
33.13	Ελληνικό Δημόσιο προκαταβλημένοι και παρακρατούμενοι φόροι		
33.13.06	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος από τόκους		3.000.000
Συμφηφισμός παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος			

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 διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91.00	Αποθεματικά τόκων προθ. καταθέσεων	13.000.000	
40	Κεφάλαιο		
40.00	Καταβεβλ. Μετοχ. Κεφάλαιο κοινών μετοχών		13.000.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

7.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

- **Παράδειγμα διανομής κερδών με αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98 και με μεταφορά ζημίας φορολογικά αναγνωρίσιμης**

Η επιχείρηση ΚΑΠΙΝ Α.Ε., με ονομαστικές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές έχει έδρα και Κεντρικό κατάστημα που ασχολείται με την εμπορία στην Αθήνα (Α΄ περιοχή) και ως υποκατάστημα ένα εργοστάσιο στη Λαμία (Γ΄ περιοχή). Η επιχείρηση αυτή με ημερομηνία 31.12.02 παρουσιάζει τα εξής στοιχεία:

Κέρδη χρήσης 2002 ευρώ 100.000
Ζημίες εις νέο χρήσης 2001 ευρώ 2.000

Η εταιρεία «ΚΑΠΙΝ» Α.Ε., μέσα στη χρήση 2002, πραγματοποίησε στη Γ΄ περιοχή μια καινούργια επένδυση του Ν. 2601/98 (π.χ. αγορά καινούργιου μηχανήματος) αξίας 180.000 ευρώ.

Το Δ.Σ. αποφάσισε και η Γ.Σ. ενέκρινε να σχηματιστεί ως τακτικό αποθεματικό το ελάχιστο ποσό που ορίζει ο νόμος, να διανεμηθεί ως α΄ μέρισμα το 6% του μετοχικού κεφαλαίου και το τυχόν υπόλοιπο, μετά το σχηματισμό και του αφορολόγητου αποθεματικού, να παραμείνει ως υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Το καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της ΚΑΠΙΝ Α.Ε. είναι 200.000 ευρώ. Οι λογιστικές διαφορές (μη αναγνωριζόμενα έξοδα) της χρήσης 2002 ανήλθαν στο ποσό των 1.500 ευρώ. Ο συντελεστής φόρου για τις Α.Ε. είναι 35%.

Ζητείται: Να γίνει η διανομή των κερδών και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές της διανομής αυτής με βάση το Γ.Λ.Σ.

Λύση

α) Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού

Καθαρά κέρδη χρήσης 2002 (βάσει ισολογισμού) =	100.000
-Ζημίες χρήσης 2001	<u>-2.000</u>
Υπόλοιπο κερδών	98.000
-Φόρος εισοδήματος Α.Ε. $98.000 \times 35\%$	<u>-34.300</u>
Καθαρά κέρδη χωρίς φόρο	<u>63.700</u>

$63.700 \times 5\% = 3.185$ ευρώ = τακτικό αποθεματικό

β) Υπολογισμός α' μερίσματος

$M.K. 200.000 \times 6\% = 12.000 -> 12.000 - 4.200 (12.000 \times 35\%) = 7.800$ ευρώ
= α' μέρισμα

γ) Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 2601/98 από τα κέρδη της χρήσης 2002

Επένδυση $180.000 \times 70\% = 126.000$ ευρώ = Δικαιούμενο συνολικό αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98.

Για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 2601/98, που σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης 2002, λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά κέρδη (εμπορικού και βιομηχανικού κλάδου συνολικά) και ακολουθείται η εξής διαδικασία:

Κέρδη χρήσης 2002 βάσει υπολογισμού	100.000
Μείον: ζημίες προηγούμενης χρήσης 2001	<u>-2.000</u>
Υπόλοιπο καθαρό κέρδος (βάσει υπολογισμού)	98.000
Μείον: Διανεμόμενα κέρδη	-10.985
Τακτικό αποθεματικό	3.185
Α' μέρισμα	<u>7.800</u>
Σύνολο	10.985
Μείον: Φόρος διανεμόμενων κερδών & τακτ. Αποθ. ($10.985 \times 35/36 = 5.915$)	-5.915
-Φόρος λογιστικών διαφορών ($1.500 \times 35\% = 525$ ευρώ)	-525
-Φόρος που αναλογεί στο φόρο των λογιστικών διαφορών ($525 \times 35/65 = 282,69$ ευρώ)	<u>-282,69</u>
Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98	<u>80.292,31</u>

126.000 – 80.292,31 = **45.707,69 ευρώ** = υπόλοιπο αφορολόγητου αποθεματικού που δικαιούται να σχηματίσει η Α.Ε. από κέρδη επόμενων χρήσεων.

δ) Υπολογισμός του φόρου της Α.Ε.

Κέρδη χρήσης 2002	100.000
Λογιστικές διαφορές	<u>1.500</u>
Σύνολο	101.500
-Ζημίες προηγούμενης χρήσης 2001	-2.000
-Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98	<u>-80.292,31</u>
Κέρδη που φορολογούνται	19.207,69

Ο συντελεστής φόρου είναι 35%. Έτσι έχουμε:

19.207,69 x 35% = **6.722,69 ευρώ** = φόρος εισοδήματος της Α.Ε.

ε) Υπολογισμός της προκαταβολής φόρου

Φόρος 6.722,69 x 55% = **3.697,47 ευρώ** = προκαταβολή φόρου

στ) Διάθεση των κερδών

Μετά από τους παραπάνω υπολογισμούς, ο πίνακας της διάθεσης των αποτελεσμάτων συντάσσεται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕ 31.12.02

Καθαρά κέρδη χρήσης	100.000
-Ζημίες προηγούμενης χρήσης	<u>-2.000</u>
Υπόλοιπο	98.000
Μείον φόρος εισοδήματος	<u>-6.722,69</u>
Κέρδη προς διάθεση	<u>91.277,31</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό	3.185
Α' Μέρισμα	7.800
Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98	<u>80.292,31</u>
Σύνολο	<u>91.277,31</u>

ζ) Οι λογιστικές εγγραφές γίνονται ως εξής:

1. Με το ποσό του φόρου που είναι **6.722,69 ευρώ** γίνονται οι εξής εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.000	Φόρος εισοδήματος	6.722,69	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.07.00.000	Φόρος εισοδήματος		6.722,69
	Φόρος εισοδήματος		
<hr/>			
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.07.00.000	Φόρος εισοδήματος	6.722,69	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.08.00.000	Λογ/σμός εκκαθάρισης φορών		6.722,69
	Φόρος εισοδήματος		
<hr/>			

2. Με την προκαταβολή του φόρου που είναι **3.697,47 ευρώ** γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.13.00.000	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	3.697,47	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.08.00.000	Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων		3.697,47
	Προκαταβολή φόρου		
<hr/>			

3. Με το ποσό της **ζημίας** της προηγούμενης χρήσης 2001 που είναι **2.000 ευρώ** γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.03.00.000 Ζημίες χρήσης 2001	2.000	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.01.00.000 Ζημίες χρήσης 2001		2.000
Ζημίες 2001		

4. Με το ποσό των **καθαρών κερδών** χρήσης 2002 που είναι **100.000 ευρώ** γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.99.00.000 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	100.000	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00.00.000 Καθαρό κέρδος χρήσης 2002		100.000
Κέρδη χρήσης 2002		

5. Για τον προσδιορισμό των **κερδών προς διάθεση** γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00.00.000 Καθαρό κέρδος χρήσης 2002	100.000	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.03.00.000 Ζημίες προηγ. Χρήσης 2001		2.000,00
88.08.00.000 Φόρος εισοδήματος		6.722,69
88.99.00.000 Κέρδη προς διάθεση		91.277,31
Κέρδη προς διάθεση		

6. Η εγγραφή της **διάθεση των κερδών** γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.02 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99.00.000 Κέρδη προς διάθεση	91.277,31	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
41.02.00.000 Τακτικό αποθεματικό		3.185,00
41.08.00.000 Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98		80.292,31
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.01.00.000 Μερίσματα πληρωτέα		7.800,00
Διάθεση κερδών 2002		

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων μας επιχείρησης είναι το θέμα το οποίο θα μας απασχολήσει πιο κάτω σε τούτη εδώ την εργασία. Θα προσπαθήσουμε όσο πιο πολλά σημεία μπορούμε προκειμένου να αντιληφθούμε και να κατανοήσουμε καλύτερα το αντικείμενο αυτό της μελέτης μας.

Σημαντικό και πολύπλοκο το αντικείμενο της μελέτης της αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων, ιδιαίτερα σημαντικό για μια επιχείρηση, αλλά και ουσιαστικός τομέας γι' αυτούς που θέλουν να παρακολουθούν την πορεία των επιχειρήσεων. Είναι ενδιαφέρον σε κάθε του σημείο γιατί μπορεί να μας διαφωτίζει για την όλη πορεία των επιχειρήσεων και να μας καθοδηγεί σε διάφορες βελτιώσεις αν χρειάζεται.

Ιδιαίτερα σημαντικά σημεία τα οποία θα μας απασχολήσουν, προκειμένου να έχουμε μια όσο το δυνατόν καλύτερη άποψη και αντίληψη για το θέμα είναι, η ιστορική αναδρομή σε νόμους για αναπροσαρμογή των παγίων. Μέσα από τους νόμους αυτούς και την συγκεκριμένη ιστορική αναδρομή θα μπορέσουμε να δούμε τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονταν και να αντιμετωπίζαν το θέμα σε σχέση με το πώς συμβαίνει σήμερα.

Μια ουσιαστική εικόνα του νόμου που ισχύει σήμερα νόμος 2665/1992, περί αναπροσαρμογής για να έχουμε έτσι τη δυνατότητα της σύγκρισης με το παρελθόν. Μπορούμε μέσα από αυτό να δούμε πόσα πράγματα έχουν αλλάξει προς το καλύτερο, αλλά να εντοπίσουμε και τυχόν αδυναμίες που παρουσιάζονται και οι οποίες πρέπει να διορθωθούν. Θα υπάρξει συγκεκριμένη αναφορά στον τομέα των αποσβέσεων, σημαντικός τομέας για μια επιχείρηση, η οποία θέλει να γίνεται όλο και καλύτερη.

Επίσης θα ασχοληθούμε με τις διάφορες αιτίες οι οποίες οδήγησαν στην αναπροσαρμογή και ακόμα με ότι γνωρίζουμε για το Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο βέβαια έκανε την εμφάνιση του τα τελευταία χρόνια στις επιχειρήσεις.

1.2 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η ανάγκη των επιχειρήσεων να παρουσιάζει την ακίνητη περιουσία της μέσα στο χρόνο με πραγματική αξία της οδήγησε στην αναπροσαρμογή. Η αναπροσαρμογή είναι η όλη διαδικασία, η οποία γίνεται στα πάγια στοιχεία

του Ενεργητικού (Γήπεδο – Οικόπεδα – Κτίρια Εγκατάστασης - Μεταφορικά Μέσα κλπ.) προκειμένου να ανεβαίνει η αξία τους και να φτάσει την πραγματική αξία τους και να φτάσει την πραγματική αξία κατά χρόνο τον οποίο υπάρχουν στις επιχειρήσεις. Αναπροσαρμογή λοιπόν με λίγα λόγια είναι η μεταβολή, η οποία θα υποστεί το συγκεκριμένο ακίνητο μέσα στο χρόνο, προκειμένου να παρουσιάσει την πραγματική του αξία τώρα σε σχέση με την αξία που είχε όταν αποκτήθηκε.

1.3 ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός της αναπροσαρμογή είναι πολύπλοκος, γιατί βοηθάει να έχει η επιχείρηση μια πραγματική εικόνα για τα ακίνητα της. Βοηθάει ώστε το κράτος να έχει και αυτό μια σαφή εικόνα για την κατάσταση των επιχειρήσεων. Εξυπηρετεί ακόμα κάποιους άλλους που θέλουν να γνωρίζουν για κάποια επιχείρηση κάποια πράγματα, είτε γιατί θέλουν να την αγοράσουν, είτε γιατί θέλουν να την χρηματοδοτήσουν, τους βοηθάει στο να έχουν μια σαφή εικόνα για να γνωρίζουν πώς θα κινηθούν.

Σαφές είναι λοιπόν από τα όσα αναφέρθηκαν, ότι η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων, είναι αυτή η οποία θα δώσει την εικόνα για να προσδιορίσουμε μια επιχείρηση σε τι κατάσταση βρίσκεται και τι προοπτικές διαγράφονται γι' αυτήν στο μέλλον. Μέσα λοιπόν από την αναπροσαρμογή θα μπορέσουμε, ένα μέρος της αληθείας της επιχείρησης. Σκοπεύει επίσης, στο να φέρνει κατά καιρούς στην επιχείρηση μια ανανέωση για να μπορεί έτσι η επιχείρηση, να εκσυγχρονίζεται να εξοπλίζεται και να γίνεται όσο το δυνατόν πιο ανταγωνιστική, προκειμένου να ευημερεί και να έχει χρονικά αποθέματα βιωσιμότητας.

1.4 ΑΙΤΙΕΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΟΔΗΓΗΣΑΝ ΣΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Οι αιτίες οι οποίες οδήγησαν στην αναπροσαρμογή είναι :

α) **Νομικές** : Από το παρελθόν και με άλλους νόμους περί αναπροσαρμογής, παρέχεται η δυνατότητα μέσω νομικών διαδικασιών να ορίζονται ορισμένα συγκεκριμένα πράγματα προκειμένου να μπορεί η κάθε επιχείρηση να διαγράψει την πορεία της. Οι διάφοροι νόμοι οι οποίοι θεσπίστηκαν μέσα στα χρόνια είχαν πάντα σαν σκοπό την καλύτερη αντιμετώπιση του αντικειμένου της αναπροσαρμογής και ήθελαν πάντα να μπορούν να προσδιορίσουν με μεγαλύτερη σαφήνεια το θέμα. Η νομική

αντιμετώπιση του θέματος και όσον αφορά την πλευρά της επιχειρήσεως την βοηθάει, ώστε να νοιώθει κάποια ασφάλεια και να μπορεί έτσι να εξελιχθεί προκειμένου να δημιουργήσει αυτό που θέλει. Πάντα συμβαίνει μέσα από κάποιο νομικό πλαίσιο για κάποιο συγκεκριμένο αντικείμενο που εξετάζεται, μια επιχείρηση να κάνει κάποιο προγραμματισμό με βάση το πλαίσιο αυτό, προκειμένου να αποδώσει τα μέγιστα.

Από την χρονική πλευρά τώρα, οι νόμοι οι οποίοι θεσπίζονται έχουν σαν σκοπό να υπάρχει κάποιος έλεγχος, ο οποίος θα βοηθάει το κράτος να έχει μια σαφή εικόνα για τα πράγματα τα οποία το αποτελούν. Η νομική προστασία, αλλά και ο έλεγχος μέσω του νόμου από το κράτος, του δίνει την δυνατότητα, να έχει μια σαφή άποψη και να επιβάλλει τα δικά του δεδομένα για το θέμα της αναπροσαρμογής μέσα σε μια επιχείρηση.

Βοηθάει λοιπόν το νομικό πλαίσιο, την επιχείρηση να αναπροσαρμόζει τα ακίνητά της μέσα σε συγκεκριμένο χρόνο, προκειμένου να αποκτή μια ζωτικότητα, μια ελαστικότητα και μια υγιή συνέχεια για το μέλλον της.

β) Οικονομικές: Τα οικονομικά είναι αυτά τα οποία απασχολούν κάθε επιχείρηση στο μεγαλύτερο βαθμό και είναι μέσα στα πιο σημαντικά ενδιαφέροντα μιας επιχείρησης. Ο οικονομικός αντίκτυπος της αναπροσαρμογής που μπορεί να έχει μέσα σε μια επιχείρηση είναι ουσιαστικός.

Μέσω της αναπροσαρμογής η επιχείρηση παρουσιάζεται πιο ισχυρή οικονομικά, γιατί αυξάνονται σε τιμές τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Έχει λοιπόν μια εικόνα προς τα έξω υγιούς επιχείρησης, η οποία εικόνα δίνει ουσία και προτρέπει του άλλους να ενδιαφερθούν γι' αυτήν. Άλλα οικονομικά αίτια τα οποία οδηγούν στην αναπροσαρμογή είναι για να έχει η επιχείρηση την πραγματική οικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται και να εμφανίζεται ο ισολογισμός αληθινός και όχι πλασματικός. Αυτό βέβαια βοηθάει και το κράτος για να μπορεί να γνωρίζει τι πραγματικά έχει μια επιχείρηση έτσι να μπορεί να παίρνει από αυτή μέσω φορολογίας, αυτό ακριβώς, που είναι να πάρει, ούτε λιγότερο ούτε περισσότερο.

Αυτά λοιπόν είναι τα κυριότερα αίτια που οδηγούν τις επιχειρήσεις στην αλλαγή να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητά τους.

1.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΕΚ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 τα παρακάτω νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται από την υποχρέωση για αναπροσαρμογή των κτιρίων και γηπέδων των οποίων τους ανήκουν.
 - Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στην απαλλαγή αυτή περιλαμβάνονται οι δημόσιες επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα με αποκλειστικό μέτοχο το δημόσιο (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΟΣΕ, ΕΛΤΑ κλπ), τους δήμους ή τις κοινότητες. Δεν υποχρεούνται να προβούν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ασφαλιστικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κλπ.) ως και τα διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (νοσοκομεία, εκπαιδευτικά ιδρύματα, κοινωφελή νομικά πρόσωπα κλπ) εφόσον αυτά δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχειρήσεως και δεν υποχρεούνται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων να τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας (διπλογραφικά).
 - Η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας.
 - Οι γεωργικοί Συνεταιρισμοί, οι Ενώσεις τούτων κάθε βαθμού, οι Κοινοπραξίες του Ν. 479/1943 και του Ν.Δ. 3874/1958 καθώς και οι νόμοι οποιασδήποτε φύσεως εταιρείες των οργανώσεων αυτών ή και η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας, οι άτυπες κοινοπραξίες μεταξύ της ΑΤΕ και Γεωργικών Συνεταιρισμών. Ομοίως οι εταιρείες που ανήκουν στις συνεταιριστικές οργανώσεις ή στην Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας κατά ποσοστό τουλάχιστο 60%.
 - Οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί αλλά μόνον για τα ακίνητα που προορίζονται για διανομή στα μέλη τους.
- Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 εξαιρούνται της αναπροσαρμογής:
 - Τα κτίρια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η εξαίρεση για τα κτίρια από την αναπροσαρμογή παρέχεται σε κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση ημεδαπή ή αλλοδαπή ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και κατηγορία (Α, Β, Γ, Δ και Ε κατηγορία, Μοτέλ, Μπαγκαλούς κ.λ.π.). Εάν στα τηρούμενα υπό της επιχειρήσεως βιβλία εμφανίζεται ενιαίως η αξία του γηπέδου και των κτισμάτων, θα

πρέπει να διαχωρισθεί πριν από την αναπροσαρμογή που προβλέπεται από το άρθρο 16.

- Τα ακίνητα που ανήκουν στην ΕΤΒΑ (γήπεδα και κτίρια) των βιομηχανικών περιοχών που προβλέπονται από το Ν. 4458/1965 «Περί βιομηχανικών περιοχών».
- Τα κτίρια των μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων τα οποία έχουν ανεγερθεί επί ξένου εδάφους, οι χώροι εναπόθεσης λυμάτων επί εδάφους κυριότητας των επιχειρήσεων αυτών καθώς και οι ιδιόκτητοι χώροι των οποίων η επιφάνεια έχει αλλοιωθεί σημαντικά συνέπεια της εξορύξεως του μεταλλεύματος.
- Τα κτίρια των επιχειρήσεων που έχουν ανεγερθεί επί του γαλαού του οποίου έχει παραχωρηθεί η χρήση.

1.6 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Εξαίρεση ορισμένων κλάδων ή της συνδρομής ορισμένων προϋποθέσεων, οι όροι εγκατάστασης, λειτουργίας και εκμετάλλευσης της βιομηχανίας είναι, κατά κανόνα, ευνοϊκότεροι των μεγάλων αστικών κέντρων. Συνέπεια αυτού, τα μεγέθη, η εξελικτική πορεία και η αποδοτικότητα των επαρχιακών βιομηχανιών μειονεκτούν σε σχέση με τις ίδιες αστικές περιοχές.

Η εφαρμογή σε όλη τη χώρα ενιαίων συντελεστών αναπροσαρμογής συνεπώς, παραγνωρίζει την πιο πάνω διαφορά, αλλά και αποκλίνει από τη γραμμή που τα τελευταία εικοσιπέντε χρόνια ακολουθήθηκε υπέρ της επαρχιακής βιομηχανίας των ευεργετικών μέτρων (οικονομικών και φορολογικών κινήτρων κ.λ.π.).

Για την ευνοϊκή τώρα φορολογική διαφοροποίηση της επαρχιακής βιομηχανίας στην προκείμενη περίπτωση, δεν συντρέχουν μόνον οι γενικοί λόγοι της ισορροπίας βιομηχανικής και οικονομικής ανάπτυξης του ελληνικού χώρου και λόγοι δημογραφικοί και κοινωνικοί, αλλά ειδικότερα λόγοι εθνικής σκοπιμότητας, καθίστανται ακόμη πιο επιτακτικοί στην προκείμενη περίπτωση, για επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες στις ακριτικές περιοχές της χώρας.

Ορθά λοιπόν κάποια στιγμή υποστηρίχθηκε στη Βουλή η ευνοϊκότερη μεταχείριση των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε επαρχιακή περιοχή.

Ο τρόπος όμως αυτός ο οποίος προτάθηκε για συγκεκριμένη δηλαδή διαφοροποίηση του συντελεστή αναπροσαρμογής, είναι αρκετά δύσκολος τρόπος στην εφαρμογή του και αυτό γιατί οι συντελεστές υπεραξίας ποικίλουν όχι μόνον κατά περιοχές, αλλά πολλές φορές και μέσα στην ίδια περιοχή και ακόμα μέσα ή στο περίγυρο της πόλης ή του συγκεκριμένου αστικού κέντρου.

Αντί όμως να διαφοροποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής θα ήταν δυνατόν να διαφοροποιηθεί ο φορολογικός συντελεστής κατά τα διαμερίσματα της χώρας, για παράδειγμα, 6% (αντί 10%) για τα γήπεδα και 12% (αντί 20%) για τα κτίρια. Σε αντίθετη περίπτωση, που ο φορολογικός συντελεστής είναι ίδιος, να υπάρχει μείωση του φόρου κατά ποσοστό που θα ποικίλει ανάλογα με την περιοχή. Για παράδειγμα, έκπτωση 10% για την Γ' περιοχή, 20% για την Δ' περιοχή και 50% για την Ε' περιοχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.1 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 -18 του κοινοποιημένου Ν. 1249/1982 προβλέπεται η υποχρεωτική αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Επίσης με τις διατάξεις αυτές καθορίζονται η αξία που θα αναπροσαρμοστούν οι συντελεστές, που θα χρησιμοποιηθούν οι αποσβέσεις που θα αναπροσαρμοστούν, ο υπολογισμός του φόρου της υπεραξίας, ο τρόπος καταβολής του φόρου, ο υπολογισμός αποσβέσεων στην υπεραξία των κτιρίων, κ.λ.π.

Για κάθε ένα άρθρο από τα πιο πάνω που αφορούν την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων διευκρινίζουμε πιο κάτω.

2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή των ακινήτων είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις, που τηρούν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική τους μορφή ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961, κ.λ.π.) ή σε οποιοδήποτε ειδικό φορολογικό καθεστώς κ.λ.π.

Σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου, η αναπροσαρμογή είναι υποχρεωτική μόνον για τις επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους. Διευκρινίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεώνονται οι επιχειρήσεις που υφίστανται κατά το χρόνο αναπροσαρμογής, δηλαδή κατά τον χρόνο που δημοσιεύθηκε ο νόμος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (5.4.1982).

2.3 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9 έχουν την υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν εφάπαξ την αξία των γηπέδων και κτιρίων που έχουν στη κυριότητά τους από το χρόνο που αρχίζει να ισχύει ο κοινοποιημένος νόμος (5.4.1982). Απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια) να ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης κατά το χρόνο αυτό.

Εξ' άλλου, όπως προκύπτει και από το γενικό μέρος του νόμου, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία για την επιχείρηση. Επομένως αν τα ακίνητα αποτελούν εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία για την επιχείρηση και όχι πάγια δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Ειδικότερα, καθ' όσον αφορά τις τεχνικές επιχειρήσεις που απασχολούνται με την ανέγερση ακινήτων, αυτές δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων που προορίζονται για μεταπώληση, γιατί για τις επιχειρήσεις αυτές τα ακίνητα αυτά αποτελούν εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Στην περίπτωση όμως που ορισμένα ακίνητα των επιχειρήσεων αυτών ιδιοχρησιμοποιούνται ή εκμισθώνονται σε τρίτους για αρκετό χρονικό διάστημα κλπ. Με συνέπεια να αποβάλλουν την ιδιότητα του εμπορεύσιμου και να μεταβάλλονται σε πάγια τότε υφίστανται υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας αυτών. Το πότε ένα ακίνητο για τις επιχειρήσεις αυτές είναι πάγιο ή εμπορεύσιμο είναι θέμα πραγματικό και πρέπει να ερευνηθεί σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση με ιδιαίτερη προσοχή και αντικειμενικότητα.

Στην αναπροσαρμογή δεν υπόκεινται:

- Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων
- Τα κτίρια που ανεγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι τελικά περιέρχονται στο κύριο του εδάφους.
- Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση στο χρόνο έναρξης ισχύος των διατάξεων για την αναπροσαρμογή των ακινήτων (πουλήθηκαν, καταστράφηκαν κλπ.) δηλαδή τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στις 5 Απριλίου 1982 στην επιχείρηση.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα γίνει από τις επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση, με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους, οι οποίες πρέπει να καταχωρηθούν σε αυτά μέχρι 31 Μαΐου 1982.

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και των κτιρίων χρησιμοποιούνται συντελεστές που διαφοροποιούνται ανάλογα με το χρόνο που η επιχείρηση απέκτησε την κυριότητα στο ακίνητο.

Η αναπροσαρμογή γίνεται με τον πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως, συμπλήρωσης και βελτιώσεις των γηπέδων και κτιρίων με τους πιο κάτω συντελεστές.

A. Γήπεδα

- α) που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974, με συντελεστή 4
- β) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1975 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1976 με συντελεστή 3
- γ) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1977 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1978, με συντελεστή 2
- δ) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1979 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1979 με συντελεστή 1,60
- ε) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1980 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1980 με συντελεστή 1,30

B. Κτίρια

- α) που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974 με συντελεστή 3
- β) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1975 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1976 με συντελεστή 2,20
- γ) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1977 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1978 με συντελεστή 1,60
- δ) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1979 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1979 με συντελεστή 1,40
- ε) που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1980 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1980 με συντελεστή 1,20

Τα ακίνητα που απέκτησε η επιχείρηση από 1^η Ιανουαρίου 1981 και μετά δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Διευκρινίζεται ότι η αναπροσαρμογή με τους πιο πάνω συντελεστές θα γίνει χωριστά για κάθε γήπεδο ή κτίριο. Επίσης αν στα κτίρια έγιναν συμπληρώσεις ή βελτιώσεις, θα αναπροσαρμοστούν και αυτές χωριστά με τη χρησιμοποίηση συντελεστού αναπροσαρμογής ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.

Συνεπώς, για να γίνει η αναπροσαρμογή σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος θα πρέπει οι επιχειρήσεις να διαχωρίσουν στα βιβλία τους την αξία των γηπέδων.

Διευκρινίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή με βάσεις τις διατάξεις του κοινοποιημένου νόμου υπόκεινται η αξία των ακινήτων (κτιρίων) των οποίων η αποπεράτωση έχει γίνει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1980 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων. Επομένως, αν για ορισμένα κτίρια, δεν είχε ολοκληρωθεί η κατασκευή τους μέχρι 31-12-1980, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήσαν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερση αυτών δεν θα αναπροσαρμοστούν και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή τους.

Σε αναπροσαρμογή υπόκεινται η αξία των γηπέδων και των κτιρίων καθώς και η αξία των εγκαταστάσεων που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια (ηλεκτρικές, υδραυλικές κλπ.) και οι οποίες προσαυξάνουν την αξία τους.

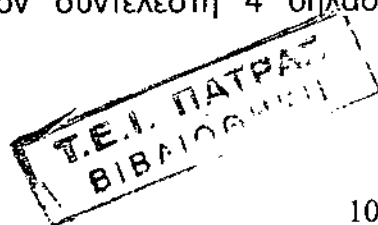
Η αξία των εγκαταστάσεων θα αναπροσαρμοστεί με συντελεστή ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους.

Παράδειγμα: Α.Ε έχει στην κυριότητα της τα εξής ακίνητα:

- α) γήπεδο αξίας κτήσης 3.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1974
- β) κτίριο αξίας κτήσεως 5.000.00 δρχ. που απέκτησε το έτος 1976
- γ) κτίριο αξίας κτήσεως 2.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1977. Στο κτίριο αυτό έκανε βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1978, αξίας 500.000 δρχ.
- δ) κτίριο αξίας κτήσεως 4.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1979. Στο κτίριο αυτό έκανε βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1980, αξίας 800.000 δρχ.

Για τα ακίνητα αυτά η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται μέχρι 31 Μαΐου 1982 να αναπροσαρμόσει την αξία τους με πολλαπλασιασμό της αξίας κάθε ακινήτου με τους συντελεστές που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου, ανάλογα με το χρόνο κτήσεως τους. Σύμφωνα με τους συντελεστές αυτούς η αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε ακινήτου χωριστά για τα γήπεδα και χωριστά για τα κτίρια έχει ως εξής:

- 1) Για το γήπεδο που απέκτησε το έτος 1974 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσεως του 3.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 4 δηλαδή $3.000.000 \times 4 = 12.000.000$



- 2) Για το κτίριο που απέκτησε το έτος 1976 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσεως του 5.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 2,20 δηλαδή $5.000.000 \times 2,20 = 11.000.000$ δρχ.
- 3) Για το κτίριο που απέκτησε μέσα στο έτος 1977, αξίας κτήσεως 2.000.000 δρχ. Όσο για τις βελτιώσεις που έκανε στο κτίριο αυτό μέσα στο 1978 αξίας 500.000 θα πολλαπλασιαστεί η συνολική τους αξία $2.000.000 + 500.000 = 2.500.000$ δρχ. με τον συντελεστή 1,60 γιατί ο συντελεστής θα είναι ο ίδιος για τα δύο αυτά χρόνια, δηλαδή $2.500.000 \times 1,60 = 4.000.000$ δρχ.
- 4) Για το κτίριο που απέκτησε το έτος 1979, θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσεως του 4.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 1,40 δηλαδή $4.000.000 \times 1,40 = 5.600.000$ δρχ. Για τις βελτιώσεις και προσθήκες που έκανε στο κτίριο αυτό το έτος 1980 θα πολλαπλασιαστεί η αξία τους (800.000 δρχ.) με τον συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια για το έτος αυτό, δηλαδή $800.000 \times 1,20 = 960.000$ δρχ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν μέχρι 31.12.1980 (τακτικές και πρόσθετες) στην αξία κάθε κτιρίου που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, θα αναπροσαρμοστούν στο σύνολο τους με τους ίδιους συντελεστές που έγιναν μέχρι 31.12.1980 για κάθε κτίριο.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις μετά την απόκτηση του κτιρίου, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων που αντιστοιχούν στις δαπάνες αυτές θα γίνει ως εξής:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής για το κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοστεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1980 (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοστεί για το κτίριο που αφορούν. Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και των βελτιώσεων θα διαχωριστούν με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσεως και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και οι βελτιώσεις.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία έχει στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 3.000.000 δρχ. που το απέκτησε το 1975 και ένα άλλο κτίριο αξίας 3.500.000 δρχ. που το απέκτησε το 1978 για το οποίο δαπανήθηκαν για βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1979 600.000 δρχ. Από την Α.Ε. έγιναν αποσβέσεις συνολικά για το πρώτο κτίριο μέχρι 31.12.1980 1.200.000 δρχ. και για το δεύτερο κτίριο μέχρι 31.12.1980 770.000 δρχ. από τις οποίες 70.000 δρχ. αφορούν αποσβέσεις που έγιναν από την εταιρεία, στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1980 ως εξής:

- 1) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1975 θα πολλαπλασιαστεί αξία του 3.000.000 δρχ. με συντελεστή 2,20 δηλαδή $3.000.000 \times 2,20 = 6.600.000$ δρχ. Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα πολλαπλασιαστεί το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1980 με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων δηλαδή $1.200.000 \times 2,20 = 2.640.000$ δρχ.
- 2) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1978 η αξία του 3.500.000 δρχ. θα πολλαπλασιαστεί με το συντελεστή 1,60 δηλαδή $3.500.000 \times 1,60 = 5.600.000$ δρχ.
Οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν σε $770.000 - 70.000 = 700.000$ δρχ., οπότε $700.000 \times 1,60 = 1.120.000$ δρχ. Όσο για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες που έγιναν σε αυτό το κτίριο το έτος 1979 θα πολλαπλασιαστεί η αξία τους (600.000 δρχ) με τον συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια που αποκτήθηκαν το έτος αυτό, δηλαδή $600.000 \times 1,40 = 840.000$ δρχ.
Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοσθούν θα πολλαπλασιαστεί το σύνολο των αποσβέσεων, που έγιναν μέχρι 31.12.1980 στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων, με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή της αξίας τους, δηλαδή $70.000 \times 1,40 = 98.000$ δρχ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου διευκρινίζεται ότι με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων που έχουν προκύψει μέχρι 31.12.1980 (κέρδη ή ζημιές) φορολογητέα ή όχι.

2.4 ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 ορίζεται ότι ως αξία για την αναπροσαρμογή των ακινήτων λαμβάνεται:

Για τα ακίνητα που έχουν αποκτηθεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974 η αξία τους προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων μέχρι 21.12.1974 με βάση τις διατάξεις διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (Ν.Δ. 3765/1975, Ν.Δ. 4002/1959, Ν.Δ. 4256/1962, Α.Ν. 543/1968 και Ν.Δ. 1297/1972) και οι οποίες κατά την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 542/1977 είχαν λάβει σαν βάση για την αναπροσαρμογή, την αξία κτήσεως των ακινήτων που εμφανιζόταν στα διπλογραφικά βιβλία των μετατρεπομένων ή συγχωνευομένων επιχειρήσεων λαμβάνεται ως αξία κτήσεως των ακινήτων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου, η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 στην περίπτωση που οι αναπροσαρμοσμένες αξίες των ακινήτων αυτών ήταν μεγαλύτερες από αυτές που ήταν καταχωρημένες στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή όταν οι αξίες που προέκυψαν με την αναπροσαρμογή του Ν. 542/1977 είναι μικρότερες από αυτές που ήταν καταχωρημένες στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης, τότε ως αξία κτήσεως των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που είναι καταχωρημένη στην πρώτη απογραφή της νέας επιχείρησης. Εξαίρεση των πιο πάνω αποτελεί η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού σύμφωνα με την οποία οι πιο πάνω επιχειρήσεις και όσον αφορά μόνον την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων τους, μπορούν να λάβουν ως αξία κτήσεως τους, την αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977, ανεξάρτητα αν η αξία αυτή είναι μικρότερη από αυτή που έχει καταχωρηθεί στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων μέχρι 31.12.1974, θα λάβουν σε κάθε περίπτωση ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, την αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της νέας επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Όσον αφορά την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων παρέχεται στις επιχειρήσεις αυτές το δικαίωμα να λάβουν ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας αυτών, την αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 έστω κι αν οι

αναπροσαρμοσμένες αξίες των γηπέδων είναι μικρότερες που είναι καταχωρημένες στα βιβλία της νέας επιχείρησης.

Για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 (τηρούσαν π.χ. βιβλία κατώτερης κατηγορίας στην περίοδο εκείνη ή τηρούσαν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας), ως αξία κτήσεως των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974, για την εφαρμογή του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, την 31.12.1974.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του κοινοποιημένου νόμου, οι ανώνυμες εταιρείες που είχαν αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1976 και των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972, εφόσον οι αξίες των ακινήτων τους που προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή των ακινήτων με τις διατάξεις αυτές ήταν μεγαλύτερες από αυτές που προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή των ακινήτων με τις διατάξεις του κοινοποιημένου νόμου λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή των ακινήτων αυτών με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 και των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972.

Εξαιρέση στα πιο πάνω αποτελούν οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού. Με τις διατάξεις αυτές παρέχεται το δικαίωμα στις πιο πάνω ανώνυμες εταιρείες που είχαν επιλέξει για φορολογία την υπεραξία των γηπέδων που προέκυψε με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977, να λάβουν ως αξία κτήσεως των γηπέδων τους, για την εφαρμογή του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου, την αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977, έστω και αν οι αξίες αυτές των γηπέδων είναι μικρότερες από εκείνες, που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή τους, με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1977 και των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972.

Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα επιλογής μεταξύ των δύο αυτών αξιών για τα γήπεδα, δεν παρέχεται στις ανώνυμες εταιρείες που είχαν επιλέξει για φορολογία, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 542/1977, την υπεραξία των γηπέδων που προέκυψε με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1976 και Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του κοινοποιημένου νόμου ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, η οποία έγινε από 1 Ιανουαρίου 1975 και μετά, ως αξία κτήσεως των ακινήτων τους που εισαχθήκανε προκειμένου να αναπροσαρμοστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του κοινοποιημένου νόμου λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης,

δηλαδή αυτή που καθορίστηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.

Στην περίπτωση που η αξία αυτή έχει αμφισβητηθεί από τον οικονομικό έφορο στην φορολογία εισοδήματος θα λαμβάνεται ως βάση για αναπροσαρμογή των ακινήτων η αξία που αναγνωρίστηκε οριστικά (με συμβιβασμό ή απόφαση Διοικητικού Δικαστηρίου).

Σε καμία όμως περίπτωση δεν θα λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή των ακινήτων, η αξία αυτών που καθορίστηκε από τον Οικονομικό Έφορο για τον προσδιορισμό του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, γιατί η αξία αυτή δεν εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης και δεν διενεργούνται σε αυτή οι νόμιμες αποσβέσεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού παρέχεται η ευχέρεια στις ανωτέρω επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων, όσον αφορά την αξία των γηπέδων τους, να λάβουν αξία κτήσεως αυτών, την αξία που εμφανίζεται στα βιβλία των μετατρεπόμενων ή συγχωνευόμενων επιχειρήσεων όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά την αναπροσαρμογή τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 542/1977, εφόσον βέβαια οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία του Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν για οποιοδήποτε λόγο διπλογραφικά βιβλία στην μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση ως αξία που εμφανίζεται στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, η οποία έγινε από 1.1.1981 και μετά δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων, που εισαχθήκανε από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν και αυτό γιατί τα ακίνητα αυτά, αποκτήθηκαν από τη νέα επιχείρηση μετά την 31.12.1980 και σύμφωνα με το νόμο η αξία αυτών δεν αναπροσαρμόζεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.1 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Μια νέα αναπροσαρμογή διαφορετική από τις άλλες προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 10 -15 του νέου φορολογικού νόμου 1731/9.9.1987.

Η αναπροσαρμογή αυτή αφορά την αξία μόνον του μηχανολογικού εξοπλισμού, δηλαδή μηχανήματα παραγωγής και συσκευασίας, μεταφορικά μέσα με εξαίρεση στα επιβατικά αυτοκίνητα μέχρι 6 θέσεις, τον εξοπλισμό μηχανοργάνωσης και εργαστηρίων έρευνας και τις ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις αποβλήτων και ύδρευσης, με την προϋπόθεση ότι παρακολουθούνται με ξεχωριστούς λογαριασμούς και η αξία τους δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος των ακινήτων. Δικαίωμα αναπροσαρμογής έχουν και οι τεχνικές επιχειρήσεις που εκτελούν δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παραπάνω στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι έχει καταχωρηθεί στα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. πρέπει να γίνει την 31.12.1987 και με τους παρακάτω συντελεστές:

- Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1978 με συντελεστή τέσσερα (4).
- Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν μέχρι την 1 Ιανουαρίου 1979 με μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1981 με συντελεστή τρία (3).
- Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1982 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1983 με συντελεστή δύο (2).
- Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1984 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1984 με συντελεστή ένα και εξήντα εκατοστά (1,60).
- Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1985 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1985 με συντελεστή ένα και τριάντα εκατοστά (1,30).
- Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1986 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1986 με συντελεστή ένα και δεκαπέντε εκατοστά (1,15).

Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1987 και μετά δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Ίδια αναπροσαρμογή θα γίνει και στις αποσβέσεις των ιδίων παγίων στοιχείων. Οι αποσβέσεις στην αξία κάθε παγίου, που έχουν γίνει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986 και εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους με βάση τους συντελεστές που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο, ανάλογα με το χρόνο κτήσεως αυτού.

Η ιδιομορφία της αναπροσαρμογής αυτής συνίσταται στο ότι αν δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που ορίζονται για την απαλλαγή της υπεραξίας που θα προκύψει τότε αυτή η υπεραξία φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φορολογίας εισοδήματος 60% χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Για να απαλλαγεί η υπεραξία από την φορολογία εισοδήματος πρέπει να τηρηθούν οι εξής δύο προϋποθέσεις: α) οι επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν αντιστοίχου ύψους αγορές καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής και β) οι επιχειρήσεις να μην πουλήσουν μηχανολογικό εξοπλισμό για να καλύψουν την υπεραξία πριν περάσουν τέσσερα χρόνια από το χρόνο αγοράς του. Σε περίπτωση που η επιχείρηση κατά τα τέσσερα επόμενα χρόνια καλύψει με αγορές καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού ποσοστό άνω του 50% της υπεραξίας, η διαφορά που θα απομείνει ακάλυπτη μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» επόμενης μετά την τετραετία διαχειριστικής χρήσεως και φορολογείται σαν καθαρό επιχειρησιακό κέρδος π.χ. έκτακτο κέρδος. Αν όμως η επιχείρηση μέσα στην τετραετία δεν καλύψει ποσοστό 50% της υπεραξίας με αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού, η διαφορά που θα απομείνει ακάλυπτη στο τέλος της τετραετίας φορολογείται κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο αυτοτελώς με συντελεστή 60% και καταβάλλεται σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις με δόλωση που υποβάλλεται δύο μήνες μετά τη λήξη της τετραετίας. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει σαν δαπάνη από τα ακαθόριστα έσοδα της επιχείρησης, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μέτοχους ή τους εταίρους της.

Η αξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού θεωρείται ως τιμή κτήσεως για τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Αν ο νέος μηχανολογικός εξοπλισμός που κάλυψε μέρος της υπεραξίας πουληθεί πριν από την παρέλευση της τετραετίας, η αξία του υπόκειται σε αυτοτελή φορολογία προς 60% σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω.

Από αυτά που αναφέρονται παραπάνω, διαπιστώνεται ότι σε αντίθεση με τους ιδιωτικοοικονομικούς σκοπούς στους οποίους αποβλέπει η αναπροσαρμογή των ισολογισμών και οι οποίοι πρέπει να είναι κοινί για όλες τις επιχειρήσεις, αφού η υποτίμηση του νομίσματος επιδρά με ίδιο τρόπο προς την ίδια κατεύθυνση, η νέα αναπροσαρμογή επιλέγει μόνο τις επιχειρήσεις οι οποίες θα χρησιμοποιήσουν σαν κίνητρο, για νέες επενδύσεις, την υπεραξία που θα προκύψει θα δημιουργεί άνιση μεταχείριση.

Η άποψη μας πάντως είναι όσον αφορά αυτό ότι η νέα διάταξη δεν θα λειτουργήσει σαν τέτοιο κίνητρο αφού είναι γνωστές οι τάσεις του επιχειρηματικού κόσμου στον τομέα των επενδύσεων. Απλά την διάταξη αυτή θα την εκμεταλλευτούν οι επιχειρήσεις οι οποίες έτσι και αλλιώς είχαν αποφασίσει να προβούν στην αγορά νέου μηχανολογικού εξοπλισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.1 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

4.1.1 Επιχειρήσεις οι οποίες υπάγονται σε αναπροσαρμογή

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν. 2065/1992 σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους είναι υποχρεωμένες να προβούν όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά το χρόνο που γίνεται η αναπροσαρμογή τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα της νομικής μορφής κάτω από την οποία λειτουργούν, καθώς επίσης και ανεξάρτητα από το αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς.

Όσον αφορά τώρα τις τεχνικές επιχειρήσεις, που έχουν σαν αντικείμενο εργασίας την ανέγερση και πώληση οικοδομών, είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόσουν μόνον την αξία των ακινήτων που χρησιμοποιούν για ίδια χρήση ή αυτά που έχουν εκμισθώσει για πάνω από δύο χρόνια, κατά το χρόνο αναπροσαρμογής. Οι επιχειρήσεις τώρα που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

4.1.2 Αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων – χρόνος αναπροσαρμογής

Σύμφωνα τώρα με το άρθρο 21 της παραγράφου 1, προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που αναφέρθηκαν στο άρθρο 20 είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόζουν την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους από το 1992 και μετά ανά 4 χρόνια, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Σαφώς ορίζεται από το συγκεκριμένο νόμο, ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες θα πρέπει να καταχωρηθούν υποχρεωτικά στα βιβλία των επιχειρήσεων μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

Επειδή λοιπόν ο συγκεκριμένος νόμος δημοσιεύθηκε την 30.6.1992, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να καταγράψουν τις εγγραφές τους στα λογιστικά βιβλία, όσον αφορά την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους, από την επόμενη ημέρα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως και μέχρι το τέλος του 1992, δηλαδή στο διάστημα από 1.7.1992 μέχρι 31.12.1992.

Όσον αφορά τώρα τις επιχειρήσεις οι οποίες έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.1992, δεν μπορούν βέβαια να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους την 30.6.1992, αλλά και αυτές θα προβούν σε αναπροσαρμογή αυτών και συνεπώς και σε εγγραφές των βιβλίων τους σε οποιαδήποτε ημερομηνία επί θυμού 1.7.1992 έως 31.12.1992.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να γίνει σαφές, ότι σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνον η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις, μαντρότοιχοι κ.λ.π.) αφού αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά τη έννοια των άρθρων 948 και επομένων του Α.Κ.

Σύμφωνα τώρα με τη παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών, στα βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή τώρα αυτή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως, καθώς και της συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων, με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος κτήσεως του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.

Το έτος λοιπόν 1996, όπου θα έχει παρέλθει η προαναφερθείσα τετραετία οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς επίσης και άλλες λεπτομέρειες θα καθορίζονται από τον Υπουργό Οικονομικών και θα δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, τα ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές αντικειμενικού προσδιορισμού και η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θα θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία η οποία θα προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Επομένως, λοιπόν όταν πρόκειται για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή, όπου ενισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να υπολογίσουν με βάση αυτών προκειμένου αυτή να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία εφόσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση του συντελεστή αναπροσαρμογής.

Όσον αφορά τώρα ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή αντικειμενικού προσδιορισμού και υπόκειται σε αναπροσαρμογή, αλλά τα βιβλία παρουσιάζουν αξία μεγαλύτερη από αυτή που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως

αναπροσαρμοσμένη αξία, η αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση αυτή δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

Σαφώς ορίζεται ότι για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, είναι δυνατόν να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων η πραγματική αξία αυτών, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Σύμφωνα λοιπόν με τις πιο πάνω διατάξεις στις περιπτώσεις ακινήτων τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που προβλέπονται με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου και για διάφορους λόγους προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τον περιορισμό ότι σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Ο προσδιορισμός λοιπόν της πραγματικής αξίας των ακινήτων, θα γίνεται από την επιχείρηση σε σχέση με άλλα ακίνητα, τα οποία θα βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή σε πλησιέστερη, από τη αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) ή από άλλη Δημόσια Υπηρεσία, εκτίμηση αξίας από τραπεζικούς Οργανισμούς για λήψη δανείων κ.λ.π.

Τέλος ρητά αναφέρονται στην παράγραφο 4 το άρθρου αυτού, ότι οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεώνονται, στο εξής να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους, την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου ορίζεται ότι μέσα στο έτος 1992 η αναπροσαρμογή που θα γίνει θα αφορά τα κτίρια και γήπεδα που αποκτήθηκαν μέχρι την 31.12.1991. Ρητά επίσης αναφέρονται δεν μπορούν να υποστούν αναπροσαρμογή τα ημιτελή κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτό το χρονικό διάστημα. Επίσης θα πρέπει να στο σημείο αυτό να τονίσουμε ότι οι δαπάνες που έγιναν για κτίρια μέχρι 31.12.1992, αλλά τα κτίρια αυτά δεν αποπερατώθηκαν, δεν είναι δυνατόν οι δαπάνες αυτές να αναπροσαρμοσθούν, γιατί ως χρόνο κτήσεως των κτιρίων θεωρείται, μόνον ο χρόνος αποπεράτωσης αυτών.

Πρέπει επίσης να τονίσουμε ότι σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές,

κλιματιστικές κ.λ.π.) που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτηση τους. Επίσης αναπροσαρμογή θα υποστούν και οι ανάλογες βελτιώσεις και συντηρήσεις οι οποίες έχουν γίνει στα κτίρια, ενώ η χρησιμοποίηση συντελεστών γι' αυτή την αναπροσαρμογή, θα έχει σχέση με το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν αυτές οι βελτιώσεις και συντηρήσεις.

Σημαντικό σημείο θεωρείται, ότι σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της μεγάλης κυριότητας σε ακίνητα και αυτό γιατί από την μία στις διατάξεις του νόμου δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ πλήρους και μεγαλύτερης κυριότητας και από την άλλη ο μεγαλύτερος κύριος, παρά την σύσταση της προσωπικής δουλείας της επικαρπίας, εξακολουθεί να έχει το δικαίωμα που αρμόζει σε αυτόν, είναι δυνατόν να μεταβιβάσει το ακίνητο, να το αποθηκεύσει και γενικά να ενεργήσει ή να παραλείψει κάθε τι που απορρέει από το δικαίωμα της μεγαλύτερης κυριότητας, αφού η κυριότητα είναι το ισχυρότερο των εμπραγμάτων δικαίωμα (Υπ. Οικ. Π. 3864/1200/28.6.1982)

4.2 ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Σύμφωνα λοιπόν με τον Ν. 2065/1992 περί αναπροσαρμογής και συγκεκριμένα με το άρθρο 22 του νόμου αυτού θα ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 ορίζεται ότι ως αξία κτήσεως των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτών, με βάση τις διατάξεις της Ε. 2665/84/22.2.1988 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 1839/1989, ανεξάρτητα να αυτά βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει ότι το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις αυτές οι επιχειρήσεις οι οποίες προχώρησαν σε αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων τους, θα πολλαπλασιάσουν την αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή αυτή, με συντελεστή 2,30 για τα γήπεδα και με 2 για τα κτίρια.

β) Όσον αφορά τώρα τις επιχειρήσεις, οι οποίες δεν είχαν την υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση τις

διατάξεις των πιο πάνω κοινής απόφασης, ως αξία κτήσεως των ακινήτων τους, τα οποία αποκτήθηκαν, μέχρι και τη 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 1987.

- γ) Όσον αφορά τώρα τις επιχειρήσεις, οι οποίες προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ 1297/1972, από 1^η Ιανουαρίου 1988 και μετά σαν αξία κτήσεως των ακινήτων που εισφέρθηκαν, για την αναπροσαρμογή λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης, δηλαδή εκείνης που καθόρισε η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι επιχειρήσεις που προήλθαν από συγχώνευση ή μετατροπή με βάση του Ν.Δ 1297/1972, η οποία όμως συγχώνευση πραγματοποιήθηκε από 1.1.1992 και μετά, δεν είναι δυνατόν να προβούν σε αναπροσαρμογή ακινήτων που εισφέρθηκαν για την μετατροπή ή συγχώνευση.

Για τα υπόλοιπα τώρα γήπεδα και κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν από 1.1.1988 μέχρι και την 31.12.1991 λαμβάνεται η αξία κτήσεως αυτών που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, των οποίων την μεγαλύτερη κυριότητα έχουν οι επιχειρήσεις, θα ενεργηθεί στην αξία της μεγαλύτερης και όχι της πλήρους κυριότητας.

- δ) Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 4 του άρθρου 22, ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων θα πραγματοποιηθεί με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως που καθορίζεται στο άρθρο αυτό, με τους πιο κάτω συντελεστές.

Όσον αφορά λοιπόν τους συντελεστές και πιο συγκεκριμένα για τα γήπεδα θα έχουμε:

- Γήπεδα τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, θα αναπροσαρμοσθούν με συντελεστή 2,30.
- Γήπεδα τα οποία αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1988 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1990, θα πρέπει αναπροσαρμοσθούν με συντελεστή 1,60.
- Επίσης γήπεδα τα οποία αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1991 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1991, η αναπροσαρμογή θα γίνει με συντελεστή 1,25.

Η αναπροσαρμογή τώρα των κτιρίων θα γίνεται ως εξής:

- Τα κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1987, θα αναπροσαρμοσθούν με συντελεστή 2.
- Τα κτίρια τα οποία η απόκτηση τους έγινε από 1 Ιανουαρίου 1988 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1990, θα υπόκεινται σε αναπροσαρμογή με συντελεστή 1,40.
- Ακόμα κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1991 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1991, η αναπροσαρμογή τους θα γίνεται με συντελεστή 1,10.

Άξιο προς σημείωση είναι ότι ακίνητα τα οποία οι επιχειρήσεις απόκτησαν από 1^η Ιανουαρίου 1992 και μετά δεν είναι δυνατόν να υποστούν αναπροσαρμογή.

4.3 ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Αναφέραμε στις προηγούμενες παραγράφους αναλυτικά, όλες τις περιπτώσεις για τα κτίρια και τα γήπεδα τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Είδαμε επίσης με κάθε λεπτομέρεια τις περιπτώσεις τις οποίες ισχύουν διάφοροι περιορισμοί, ανάλογα με τη περιοχή την οποία βρίσκονται τα ακίνητα και τα γήπεδα. Στην πιο κάτω παράγραφο θα εξετάσουμε την περίπτωση όπου τα ακίνητα και τα γήπεδα δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Έχουμε λοιπόν για την περίπτωση αυτή τα εξής:

- Δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή τα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιεί η συγκεκριμένη επιχείρηση για όφελος της, αλλά τα ακίνητα αυτά ανήκουν είτε στους εταίρους της επιχείρησης, σε αυτούς δηλαδή που έχουν εισφέρει κεφάλαια στην επιχείρηση, αλλά τα ακίνητα αυτά ανήκουν μόνον στην κυριότητά τους, δεν είναι δηλαδή περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, είτε τα ακίνητα αυτά ανήκουν σε κάποιους τρίτους. Οι τρίτοι αυτοί μπορεί να είναι άλλες επιχειρήσεις που για διάφορους λόγους έχουν παραχωρήσει ή έχουν δανείσει τα ακίνητα τους στη συγκεκριμένη επιχείρηση, ή οι τρίτοι αυτοί μπορεί να είναι κάποιιοι ιδιώτες, οι οποίοι έχουν παραχωρήσει τα ακίνητά τους στην επιχείρηση έναντι κάποιου μισθώματος.

- Μια άλλη περίπτωση προς εξέταση, είναι αυτή που όταν τα κτίρια που κτίστηκαν από την επιχείρηση, δεν έγιναν σε δικό της έδαφος, αλλά στο έδαφος κάποιου τρίτου. Δημιούργησε δηλαδή η επιχείρηση κτίσματα σε οικόπεδο κάποιων άλλων, για λόγους ίσως λειτουργικούς ή τεχνικούς ή και οποιουσδήποτε άλλους λόγους. Προϋπόθεση βέβαια στην περίπτωση αυτή, για να μην υπόκεινται σε αναπροσαρμογή τα κτίρια αυτά, είναι ότι τελικά τα συγκεκριμένα κτίρια θα μείνουν στην κυριότητα αυτού του οποίου κατέχει και το έδαφος.
- Αν τώρα κατά το χρόνο που γίνεται η αναπροσαρμογή, τα ακίνητα δεν υπάρχουν στην επιχείρηση τότε αυτά δεν είναι δυνατόν να υποστούν αναπροσαρμογή. Πιο συγκεκριμένα, κτίρια τα οποία κατά την ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, σύμφωνα με την αναπροσαρμογή, έχουν καταστραφεί ή έχουν πωληθεί, δεν είναι δυνατόν να υποστούν τα κτίρια αυτά αναπροσαρμογή. Αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει μόνον αυτών που βρίσκονται πραγματικά στην κυριότητά της επιχείρησης όπως ακριβώς έχουν δηλωθεί.
- Η τελευταία περίπτωση η οποία αναφέρεται στο άρθρο 21 του Ν. 2065/1992 είναι αυτή των λυόμενων κατασκευών. Πρόκειται για τις κατασκευές οι οποίες υπάρχουν προσωρινά σε ένα συγκεκριμένο έδαφος και μπορούν ανά πάσα στιγμή και για διάφορους βέβαια λόγους να μετακινούνται.
Στην περίπτωση αυτή ορίζει το συγκεκριμένο άρθρο, ότι αν αυτές οι κατασκευές μπορούν να μεταφερθούν σε διαφορετικό έδαφος, χωρίς να υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν εκεί με παραγωγικό τρόπο, τότε δεν δύναται να υποστούν αναπροσαρμογή. Αυτό ορίζεται από τον Αστικό Κώδικα, ο οποίος αναφέρει ότι τέτοιες κατασκευές (π.χ. οινοδεξαμενές, μεταλλικά υπόστεγα κ.λ.π.), δεν αποτελούν συστατικό μέρος του εδάφους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Με βάση το άρθρο 22 και συγκεκριμένα την παράγραφο 5 του Ν. 2965/92 περί αναπροσαρμογής ορίζεται ότι οι αποσβέσεις (τακτικές – πρόσθετες) πάνω στην αξία κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες αποσβέσεις έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη, από το χρόνο της αναπροσαρμογής, διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσεως τους.

Όπως λοιπόν φαίνεται από τα πιο πάνω, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνεται χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν σε κάθε κτίριο ξεχωριστά μέχρι και την 31.12.1991. Αυτό βέβαια ισχύει για επιχειρήσεις οι οποίες κλείνουν ισολογισμό την 31.12 του επόμενου χρόνου. Στην αντίθετη περίπτωση που οι επιχειρήσεις κλείνουν ισολογισμό την 30.6.1992, τότε βέβαια θα ισχύει μέχρι την 30.6 του τρέχοντος χρόνου.

Αν τώρα έχουμε την περίπτωση του αντικειμενικού προσδιορισμού τότε τα πράγματα διαφοροποιούνται ανάλογα βέβαια με την περιοχή.

Στη περίπτωση όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων προκύπτει με τους συγκεκριμένους συντελεστές αναπροσαρμογής, είναι μεγαλύτερη από εκείνη που προσδιορίζεται με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή εκείνης που προκύπτει με βάση την πραγματική αξία των ακινήτων, σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων, υποχρεωτικά οι αποσβέσεις θα πρέπει να περιορίζονται στην αξία αυτή, που βγαίνει με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην αντίθετη περίπτωση όπου η περιοχή είναι τέτοια ώστε να ισχύει η πραγματική αξία των ακινήτων ανάλογα θα γίνονται και οι αποσβέσεις. Όπως φαίνεται λοιπόν από αυτό οι αποσβέσεις θα αναπροσαρμόζονται με συντελεστή ανάλογο με αυτόν που ισχύει για τα συγκεκριμένα κτίρια στην κάθε περιοχή όπου πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή.

Αν τώρα η επιχείρηση για διάφορους δικούς της λόγους δεν διενεργήσει τις προβλεπόμενες τακτικές αποσβέσεις στην αξία των κτιρίων της, οι οποίες προβλέπονται με το Π.Δ 88/1973, ολικά ή μερικά, τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόσει μόνον τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί

μέχρι 31.12.1991 ή 30.6.1992 ανάλογα με την περίπτωση και οι οποίες αποσβέσεις εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Αν τώρα έχουμε την περίπτωση, όπου η επιχείρηση απέκτησε ορισμένα κτίρια αλλά μετά διέθεσε κάποια χρήματα σε αυτά, προκειμένου να κάνει κάποιες απαραίτητες προσθήκες ή βελτιώσεις, τότε η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση θα γίνεται με το εξής τρόπο:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής που ισχύει για κάθε κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και για τις προσθήκες, τότε θα πρέπει το συνολικό ποσό των αποσβέσεων να αναπροσαρμοσθεί, με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το κτίριο που αφορούν. Ανάλογα βέβαια ισχύουν οι αποσβέσεις για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό την 31.12.1991 ή 30.6.1992.

Αν τώρα ο συντελεστής αναπροσαρμογής, των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων θα διαχωριστούν και θα αναπροσαρμοσθούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσεως του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Τονίζεται επίσης ότι προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.1991 ή κατά την 30.6.1992 ανάλογα με την περίπτωση, έχει αποσβεστεί εξ ολοκλήρου, θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτής, για την ομοιόμορφη εμφάνιση της αξίας των ακινήτων αυτών στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Βέβαια στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας την αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία αναπροσαρμογής.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι σύμφωνα με την παράγραφο 6 του εξεταζόμενου άρθρου ορίζεται ότι με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέραμε πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα (ζημιές ή κέρδη) φορολογητέα ή όχι, των επιχειρήσεων τα οποία έχουν προκύψει κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων διαχειριστική χρήση.

Παραθέτουμε αμέσως παρακάτω δύο αντιπροσωπευτικά παραδείγματα, προκειμένου για την καλύτερη κατανόηση των όσων ελέχθησαν.

Παράδειγμα 1^ο: Ανώνυμη Εταιρεία η οποία κλείνει τον ισολογισμό της, την 31.12.1992 έχει στην κυριότητα της ένα κτίριο αξίας 35.000.000 δρχ. το οποίο απέκτησε το 1988 και έχει ένα άλλο κτίριο αξίας 24.000.000 δρχ., το οποίο το απέκτησε το έτος 1990, για το οποίο κτίριο δαπανήθηκαν για βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1991 2.500.000 δρχ., των οποίων η αντικειμενική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Από την Ανώνυμη εταιρεία έγιναν αποσβέσεις συνολικά για το πρώτο κτίριο μέχρι 31.12.1991 9.566.667 δρχ. και για το δεύτερο κτίριο μέχρι 31.12.1991 3.013.333 δρχ., από τις οποίες 133.333 δρχ. αφορούν αποσβέσεις που έγιναν από την εταιρεία στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Με βάση λοιπόν τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ως εξής:

1) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1988 θα πολλαπλασιασθεί η αξία του 35.000.000 δρχ. με συντελεστή 1,40 δηλαδή $35.000.00 \times 1,40 = 49.000.000$ δρχ.

Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 με τον συντελεστή που προβλέπεται και για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή $9.566.667 \times 1,40 = 13.393.334$ δρχ.

2) Για το κτίριο το οποίο απέκτησε η εταιρεία το έτος 1990, η αξία του 24.000.000 δρχ. θα πολλαπλασιασθεί με τον συντελεστή 1,40 δηλαδή $24.000.000 \times 1,40 = 33.600.000$ δρχ., όσον αφορά τις αποσβέσεις του κτιρίου θα είναι $3.013.333 - 133.333 = 2.880.000$ δρχ (οι 133.333 αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις και έτσι αφαιρούνται) οπότε $2.880.000 \times 1,40 = 4.032.000$ δρχ.

Για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό το έτος 1991 θα πολλαπλασιασθεί η αξία τους 2.500.000 δρχ. με τον συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια που αποκτήθηκαν το έτος αυτό δηλαδή $2.500.000 \times 1,10 = 2.750.000$ δρχ.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοσθούν θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά την 31.12.1991 στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή της αξίας τους, δηλαδή $133.333 \times 1,10 = 146.666$ δρχ.

Παράδειγμα 2^{ον}: Ανώνυμη εταιρεία η οποία κλείνει ισολογισμό στις 31.12.1992 έχει στην κυριότητα της γήπεδο αξίας 16.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1985, σε περιοχή όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και του οποίου η αναπροσαρμοσμένη αξία με τις διατάξεις της Ε. 2665/1988 αποφάσεως ανέρχεται στο ποσό των 25.600.000 δρχ. ($16.000.000 \times 1,60$).

Επί του οικοπέδου αυτού το έτος 1988 ολοκλήρωσε την ανέγερση κτιρίου Α' συνολικού κόστους 75.000.000 δρχ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου αυτού, με βάση επίσημα αποδεικτικά στοιχεία της εταιρείας κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 42.000.000 δρχ. ενώ η πραγματική αξία του κτιρίου στο ποσό των 86.000.000 δρχ.

Η Ανώνυμη εταιρεία πραγματοποίησε επί της αξίας του κτιρίου αυτού συνολικές αποσβέσεις μέχρι την 31.12.1991 21.000.000 δρχ.

Μετά και κατά το έτος 1991 προχώρησε στην αγορά οικοπέδου αξίας 25.000.000 δρχ., σε περιοχή όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, σύμφωνα με το οποίο η αξία του ακινήτου αυτού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 28.000.000 δρχ.

Με βάση λοιπόν τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των οικοπέδων, του κτιρίου και των αποσβέσεων αυτού ως εξής:

- 1) Για το οικόπεδο το οποίο αγόρασε η εταιρεία το έτος 1985 η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, είναι δυνατόν να περιορισθεί στο ποσό των 42.000.000 δρχ. δηλαδή στην πραγματική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής, που ανέρχεται στο ποσό των 58.880.000 δρχ. ($25.600.000 \times 2,30$)
- 2) Για το κτίριο Α' του οποίου την ολοκλήρωση η εταιρεία πραγματοποίησε το έτος 1988, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών είναι δυνατόν να περιορισθεί στο ποσό των 86.000.000 δρχ. δηλαδή στην πραγματική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής που ανέρχεται στο ποσό των 105.000.000 δρχ. ($75.000.000 \times 1,40$).
Αν η επιχείρηση επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου την πραγματική αξία αυτού των 86.000.000 δρχ., τότε η αναπροσαρμογή αυτού γίνεται με μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή με συντελεστή 1,146666 ($86.000.000 : 75.000.000$)

Στην περίπτωση αυτή η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων του κτιρίου θα γίνει με πολλαπλασιασμό του συνόλου των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής που χρησιμοποιήθηκε για την αναπροσαρμογή του κτιρίου, δηλαδή $21.000.000 \times 1,146666 = 24.080.000$ δραχ.

- 3) Για το οικόπεδο το οποίο η εταιρεία αγόρασε το έτος 1991 η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού περιορίζεται στο ποσό των 28.000.000 δραχ. δηλαδή στην αντικειμενική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθ' όσον η αξία του οικοπέδου, με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 31.250.000 δραχ. ($25.000.000 \times 1,25$) και είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής αξίας αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6.1 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 23, η υπεραξία η οποία θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του συγκεκριμένου νόμου, θα αφαιρεθεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και ζημίες», ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει αναγνωρισθεί ή όχι από τον φορολογικό έλεγχο.

Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να αφαιρέσουν με λογιστικές εγγραφές κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και ζημίες» που εμφανίζεται στα βιβλία αυτών, και περαιτέρω για το ποσό της προκύπτουσας λογιστικής υπεραξίας μετά την αφαίρεση των ζημιών, να προβούν στην κεφαλαιοποίηση αυτού.

Με βάση τώρα τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23, η κεφαλαιοποίηση της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ανάλογα με τη νομική μορφή που λειτουργούν, πραγματοποιείται όπως παρακάτω:

- Στις ατομικές επιχειρήσεις, με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο αναπροσαρμογής.
- Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. και Ε.Ε.), υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου πάντα θα γίνει, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κ.λ.π.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.
- Στους συνεταιρισμούς υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτών κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του πσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μεριδίων. Το

ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί, θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων.

- Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, που πραγματοποιείται υποχρεωτικά με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων. Το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο αναπροσαρμογής.

Κατά τα λοιπά, για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 3190/1955 (απόφαση γενικής συνελεύσεως των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού κ.λ.π.).

Επειδή όμως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 3190/1955, η μερίδα συμμετοχής του εταίρου δεν είναι δυνατόν να ορισθεί κάτω των 10.000 δρχ., ή πολλαπλάσιου του ποσού αυτής, όπως και ότι κάθε εταίρος μετέχει της εταιρείας μόνον με μία μερίδα συμμετοχής αλλά και με περισσότερα εταιρικά μερίδια που αποτελούν την μερίδα συμμετοχής του, αν η εισφορά του είναι πολλαπλάσια του κατά το καταστατικό ελάχιστου ποσού της μερίδας συμμετοχής του, γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις που το ποσόν της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε. υπερβαίνει το ακέραιο ποσό της αξίας του κάθε ενός εταιρικού μεριδίου της Ε.Π.Ε. ή υπολείπεται της αξίας αυτού, η προκύπτουσα από το λόγο αυτό διαφορά, η οποία δεν είναι δυνατόν να οδηγήσει σε αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στο λογαριασμό «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» και τελικώς θα ληφθεί υπόψη για την κεφαλαιοποίηση που θα πραγματοποιηθεί κατά την επόμενη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε., αποκλειόμενης ως τότε της διανομής του ποσού αυτού στους εταίρους της Ε.Π.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο.

- Στις ανώνυμες εταιρείες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους, που θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Η αύξηση αυτή θα γίνει είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης είτε με έκδοση νέων μετοχών είτε και με τους δύο αυτούς τρόπους. Σε περίπτωση εκδόσεως νέων μετοχών, οι νέες αυτές μετοχές που θα εκδοθούν, θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους κατά αναλογία των μετοχών που κατέχουν. Παλαιοί μέτοχοι στους οποίους διανέμονται οι μετοχές αυτές, είναι εκείνοι που έχουν την ιδιότητα των μετόχων κατά το χρόνο που η γενική συνέλευση των μετόχων λαμβάνει απόφαση για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρεία επιλέξει την έκδοση νέων μετοχών, αν το ποσό της υπεραξίας, που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενου με την ονομαστική αξία της μετοχής δώσει αριθμό μετοχών που δεν μπορούν αυτές να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατά αναλογία των μετοχών που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρίες στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσόν της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών. Το υπόλοιπο ποσόν της υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

Τα πιο πάνω αναφερθέντα ισχύουν ανάλογα και για την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων του συνεταιρισμού.

Επίσης, αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατά εφαρμογή της Ε. 2665/88 απόφασης και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσό αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιημένου νόμου, προκειμένου να προβεί η εταιρεία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού νόμου της υπεραξίας.

Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, όπως έχει γίνει δεκτό από την Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία (Υπ. Οικονομικών 3657/442/ΠΟΛ 349/19.12.1986, Σ.τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

Όσον αφορά την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιρειών, η υπεραξία αυτή μπορεί να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο «Διαφορές Αναπροσαρμογής Ν. 2065/1992» ή να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού «Κεφάλαιο» αν υπάρχει του υποκαταστήματος, χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί κάποια ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η υπεραξία θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Κεφάλαιο», το ποσό αυτής της υπεραξίας δεν θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του Ν.Δ. 2687/1953. Για την προστασία αυτή δικαιούται μόνο το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται στην επιχείρηση, αν αυτό προβλέπεται από την εγκριτική πράξη.

Παραπέρα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 876/1979 δεν έχουν εφαρμογή στις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992.

6.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Στην περίπτωση της φορολογίας της υπεραξίας και πιο συγκεκριμένα του άρθρου 24, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας, όπως και το αντικείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας.

Σύμφωνα τώρα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, υπεραξία που υπόκειται σε φόρο, είναι αυτή που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του συγκεκριμένου Ν. 2065/1992, δηλαδή η φορολογητέα υπεραξία ταυτίζεται με την λογιστική υπεραξία.

Κατά συνέπεια λοιπόν, η υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων, για την οποία θα καταβληθεί φόρος, βρίσκεται ως εξής:

- Όσον αφορά τα γήπεδα και τα οικοπέδα, από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές των κτιρίων και γηπέδων που αναφέρθηκαν στην αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή του νόμου, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται σαν βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου και οικοπέδου.
- Όσον αφορά τώρα τα κτίρια, από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που αναφέρθηκαν στην αναπροσαρμοσμένη αξία του νόμου, θα αφαιρεθεί το ποσό των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων τους, καθώς και η αναπόσβεστη αξία αυτών που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, παρέχεται δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν μέσα στο χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, τη ζημιά που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφίσουν με άλλα εισοδήματά τους ή να μεταφέρουν για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2065/1992.

Το ποσό της ζημιάς αυτής που θέλουν οι επιχειρήσεις να συμψηφίσουν με την υπεραξία, αφαιρείται από το σύνολο της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως έγινε δεκτό και με την αριθμό 201/1976 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς έχουν στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και Ε.Π.Ε. τα μέλη των εταιρειών και όχι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Κατά συνέπεια, μόνο τα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958, έχουν δικαίωμα να αφαιρέσουν από την υπεραξία που φορολογείται με τις διατάξεις του νόμου αυτού, τη ζημιά που μπορεί να συμψηφισθεί με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή το δικαίωμα μεταφοράς των διαφόρων ζημιών που προέκυψαν για τις χρήσεις μέχρι και 31.12.1991 από τις προσωπικές εταιρείες και Ε.Π.Ε. διατηρούν τα μέλη και όχι το νομικό πρόσωπο αυτών, σημαίνει ότι για το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι την 31.12.1991, δεν παρέχεται στα νομικά αυτά πρόσωπα, το δικαίωμα να αφαιρέσουν από

την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία τη ζημιά, που συμψηφίζεται φορολογικά με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, στα εισοδήματα των εταιρών των πιο πάνω εταιρειών.

Περαιτέρω, επειδή υποκείμενο του φόρου που φορολογείται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958 από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2065/1992 είναι και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, έχει σαν αποτέλεσμα, ότι οι τυχόν ζημιές των νομικών προσώπων που τυχόν θα προέκυπταν από την έναρξη της ισχύος του Ν. 2065/1992 και οι οποίες συμψηφίζονται κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου αυτού εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 8 του Ν.Δ. 3843/58, εκπίπτονται από την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία, προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31.12.1992.

Διευκρινίζεται παρακάτω ότι και οι τυχόν ζημιές οι οποίες θα προέκυπταν από την έναρξη ισχύος του Ν. 2065/1992 από τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.) δεδομένου ότι και οι εταιρείες αυτές σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 και του άρθρου 16 α του Ν.Δ. 3323/1955 είναι πλέον ίδια υποκείμενα του φόρου, θα εκπίπτονται από την φορολογητέα υπεραξία προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31.12.1992.

Το ποσόν της ζημιάς που αφαιρεί το νομικό πρόσωπο από την υπεραξία, δεν έχει δικαίωμα να την συμψηφίσει με άλλα εισοδήματα ούτε και να την μεταφέρει για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Τονίζεται ότι η αφαίρεση εκ μέρους των πιο πάνω νομικών προσώπων της ζημιάς από την υπεραξία δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυναμική.

Επισημαίνεται στο σημείο αυτό, ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας των γηπέδων και κτιρίων που απομένει μετά την αφαίρεση της ζημιάς φορολογείται με συντελεστή 1%.

6.3 ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΟΣΟ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Το άρθρο 27 του Ν. 2065/1992 περί αναπροσαρμογής είναι αυτό το οποίο αναφέρεται στην έκπτωση αποσβέσεων. Πιο συγκεκριμένα λοιπόν και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) που ενεργούνται από τις επιχειρήσεις, θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού. Οι αποσβέσεις αυτές

που αναλογούν στην υπεραξία των κτιρίων θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του Ν.Δ. 3843/1958.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων, οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, τις οποίες και θα αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημά τους.

Επομένως, κατά το φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων, θα πρέπει να γίνεται και έλεγχος για να εξακριβωθεί κατά πόσο η αναπροσαρμογή των ακινήτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που κοινοποιείται. Στην περίπτωση αυτή συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και την φορολογία της υπεραξίας.

Η έκπτωση των αποσβέσεων που υπολογίζονται στην υπεραξία των κτιρίων, θα αρχίσει να γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και επομένως για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό στο τέλος κάθε έτους και για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό στις 30 Ιουνίου κάθε έτους.

Διευκρινίζεται ότι προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν το πρώτο χρόνο, οι αποσβέσεις αυτές θα υπολογισθούν σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν τις εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με τις διενεργούμενες από αυτές αποσβέσεις που εκπίπτουν κάθε χρόνο.

Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε κτιρίου, αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22, οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς επίσης και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

Παράδειγμα: Έστω ότι η ανώνυμη εταιρεία Α που κλείνει ισολογισμό την 31.12.1992 αναπροσάρμοσε την 30.11.1992 την αξία των ακινήτων της. Μεταξύ των ακινήτων συμπεριλαμβάνεται και ένα κτίριο το οποίο είχε αγοράσει το έτος 1988, αξίας 17.000.000 δρχ. (χωρίς την αξία του οικοπέδου) και ότι οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ανέρχονται σε 3.400.000 δρχ., ενώ οι αποσβέσεις που έγιναν από 1.1.1992 μέχρι 31.12.1992 ανέρχονται σε 1.360.000 δρχ.

Η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου αυτού την οποία θα δικαιούται να αποσβέσει η επιχείρηση στο μέλλον και να αφαιρεί από τα ακαθάριστα έσοδά της είναι:

Αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου

17.000.000 x 1,40 = 23.800.000 δρχ.

μείον:

α) αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις

3.400.000 x 1,40 = 4.760.000

β) αποσβέσεις που δεν

αναπροσαρμόστηκαν 1.360.000

6.120.000

- 6.120.000 δρχ.

Αναπόσβεστη αξία

17.680.000 δρχ.

Επομένως η εταιρεία από τον ισολογισμό 31.12.1992 και μετά είναι δυνατόν να ενεργεί αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) στο ποσό της αναπροσαρμοσμένης αξίας του κτιρίου, δηλαδή στο ποσό των 23.800.000 δρχ. και μέχρι να καλυφθεί η αναπόσβεστη αξία του, δηλαδή μέχρι του ποσού των 17.680.000 δρχ.

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις του κοινοποιημένου νόμου της αξίας των κτιρίων τους, να μη έχουν το δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά την μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξίας, για το οποίο δεν είχαν το δικαίωμα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 1297/1972, να διενεργούν αποσβέσεις. Δικαιούνται όμως να διενεργούν αποσβέσεις, που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις για το κοινοποιημένο νόμο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η υπεραξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτών, δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου. Κατά συνέπεια, σαν βάση για τον υπολογισμό των αφορολόγητων κρατήσεων επενδύσεων, λαμβάνεται η αξία των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των πιο πάνω νόμων, χωρίς να συνυπολογίζεται σε αυτή και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2065/92.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

7.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Μιλήσαμε στα προηγούμενα κεφάλαια για την έννοια της αναπροσαρμογής, την χρησιμότητά της, το πόσο σημαντική είναι για μια επιχείρηση, αλλά και το πόσο αναγκαία γενικότερα είναι για μια οικονομία. Ασχοληθήκαμε με το θεωρητικό και εν γένει με το φορολογικό τρόπο αντιμετώπισης της αναπροσαρμογής προκειμένου να προσδιορίσουμε όσο γίνεται καλύτερα το αντικείμενο και να διαφωτίσουμε όσο γίνεται καλύτερα όλα τα σημεία του.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούμε στη λογιστική παρακολούθηση της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και να δούμε μέσα από ποιους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου μπορούμε να εντάξουμε την αναπροσαρμογή μέσα στις παραγωγικές δυνατότητες της επιχείρησης.

Τα γήπεδα και τα κτίρια είναι αυτά που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή και μάλιστα με το Ν. 2065/1992. Όσον αφορά λοιπόν αυτά καθώς επίσης και τις αποσβέσεις αυτών, θα ασχοληθούμε και θα παρατηρήσουμε τις λογιστικές τους εγγραφές. Παραθέτουμε παρακάτω ένα πολύ σημαντικό παράδειγμα που μαζί με τις λογιστικές εγγραφές μας δίνει την πιο αντιπροσωπευτική εικόνα για την κατανόηση της λογιστικής παρακολούθησης.

Παράδειγμα: Έστω ανώνυμη εταιρεία Α που κλείνει ισολογισμό την 31.12.1992 και έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα, την αξία των οποίων αναπροσαρμόζει σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοποιημένου νόμου. Όσον αφορά το πρώτο ακίνητο, η αξία του γηπέδου έτους κτήσεως 1987, όπως αυτή προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις της Ε. 2665/1988 κοινής απόφασης, είναι 26.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου, του οποίου η ανέγερση ολοκλήρωσε το έτος 1988, είναι 110.000.000 δρχ.

Η αξία του γηπέδου αυτού με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 65.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 170.000.000 δρχ.

Όσον αφορά τώρα το δεύτερο ακίνητο, η αξία του γηπέδου έτους κτήσεως 1980 είναι 15.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου του οποίου την ανέγερση ολοκλήρωσε το έτος 1990, είναι 60.000.000 δρχ. το έτος 1991 πραγματοποιήθηκαν προσθήκες στο κτίριο ποσού 14.000.000 δρχ. Η αξία του

γηπέδου αυτού, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 21.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 85.000.000 δρχ.

Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ανέρχονται στο ποσό των 30.800.000 δρχ. για το κτίριο του πρώτου ακινήτου και στο ποσό των 7.360.000 δρχ για το κτίριο του δεύτερου ακινήτου, από τα οποία το ποσό των 560.000 δρχ. αφορούν τις αποσβέσεις των προσθηκών του έτους 1991.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και ζημίες» που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι 17.652.946 δρχ. Με βάση τα πιο πάνω, η αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) και των αποσβέσεων, μετά την αναπροσαρμογή τους, καθώς και η λογιστική υπεραξία που προκύπτει έχουν ως εξής:

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ (Ποσά σε δρχ.)				
ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΣ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΣΥΝΤ/ΣΤΗ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
Έτος 1987	26.000.000	2,30	59.800.000	65.000.000
Έτος 1989	15.000.000	1,60	24.000.000	21.000.000
ΣΥΝΟΛΟ	41.000.000		83.800.000	86.000.000

Παρατηρούμε στο σημείο αυτό ότι η αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου του έτους 1987, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 59.800.000 δρχ., δηλαδή υπολείπεται της αξίας εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, η οποία ανέρχεται στο ποσό των 65.000.000 δρχ. Η αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου αυτού θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που κοινοποιείται, δηλαδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί το ποσό των 59.800.000 δρχ.

Επειδή τώρα η αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου του έτους κτήσεως 1989, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 24.000.000 δρχ., είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, η οποία και ανέρχεται σε 21.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21, του νόμου που κοινοποιείται, η προκύπτουσα με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή το ποσό των 21.000.000 δρχ.

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων θα εμφανιστεί ως εξής:

Έτος κτήσεως 1987:	59.800.000 δρχ.
(βάση συντελεστή αναπροσαρμογής)	
Έτος κτήσεως 1989:	21.000.000 δρχ.
(βάση αντικειμενικού προσδιορισμού)	
ΣΥΝΟΛΟ:	80.800.000 δρχ.

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΡΙΩΝ

Α) Με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής:

ΧΡΟΝΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠ/ΣΤΟΣ ΑΞΙΑ ΒΑΣΗ ΣΥΝΤ/ΣΤΩΝ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ 1991	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠ/ΣΤΟΣ ΑΞΙΑ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ
1988	110.000.000	1,40	154.000.000			
1990	60.000.000	1,40	84.000.000	14.000.00	1,40	15.400.000
ΣΥΝΟΛΟ	170.000.000		238.000.000	14.000.000		15.400.000

Β) Με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό:

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ
1988	170.000.000
1990	255.000.000

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου έτους κτήσεως 1988, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 154.000.000 δρχ., και υπολείπεται εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής των 170.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου αυτού, η προκύπτουσα με βάση το συντελεστή αναπροσαρμογής του έτους αυτού, δηλαδή το ποσό των 154.000.000 δρχ.

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου έτους κτήσεως 1990 μετά και την αναπροσαρμογή της αξίας των βελτιώσεων αυτού, του έτους 1991 με βάση τους οριζόμενους συντελεστές αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 99.400.000 δρχ. (84.000.000 + 15.400.000), είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής των 85.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του νόμου που κοινοποιείται, η προκύπτουσα με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή το ποσό των 85.000.000 δρχ. Συνεπώς, η αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού, γίνεται με μειωμένο συντελεστή, έναντι του συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή με συντελεστή 1,148648 (85.000.000 : 74.000.000).

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων θα είναι ως εξής:

Έτος κτήσεως 1988:	154.000.000 δρχ.
(Με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής)	
Έτος κτήσεως 1990:	85.000.000 δρχ.
(με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό)	
ΣΥΝΟΛΟ:	239.000.000 δρχ.

Όσον αφορά τώρα την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνουν τα εξής:

Αποσβέσεις

Κτιρίου α' 30.800.000 δρχ. x συντ. Αναπρ. 1,40	=	43.120.000
Κτιρίου β' 7.360.000 δρχ. x συντ. Αναπρ. 1.48648	=	<u>8.454.054</u>
Σύνολο αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων:		51.574.054

Για τον υπολογισμό της αναπροσαρμογής των αποσβέσεων του δεύτερου κτιρίου πολλαπλασιάζεται το σύνολο των αποσβέσεων, που έγιναν μέχρι την 31.12.1991, με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής που προέκυψε κατά την αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού.

Λογιστική υπεραξία μετά την αναπροσαρμογή

<u>Γήπεδα</u>	Δρχ.	Δρχ.
Αναπροσαρμοσμένη αξία γηπέδων	80.000.000	
Μείον: Αξία κτήσεως πριν την αναπροσαρμογή	-41.000.000	
Λογιστική υπεραξία γηπέδων		39.800.000

<u>Κτίρια</u>	Δρχ.	Δρχ.
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίων	239.000.000	
Μείον: Αξία κτήσεως πριν την αναπροσαρμογή	-184.000.000	
Λογιστική υπεραξία κτιρίων		55.000.000

Προσθέτοντας τα ποσά 39.800.000 + 55.000.000 = 94.800.000 δρχ., το ποσό το οποίο βρίσκουμε είναι το ποσό της υπεραξίας το οποίο προκύπτει από τα γήπεδα και τα κτίρια.

Βλέπουμε τώρα την διαφορά από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων.

Μείον: Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων

	Δρχ.	Δρχ.
Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	51.574.054	
Μείον: Αποσβέσεις πριν την αναπροσαρμογή	- 38.160.000	
Σύνολο		13.414.054

Η λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή ακινήτων είναι η διαφορά του συνόλου των αποσβέσεων με το σύνολο της λογιστικής υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των γηπέδων και κτιρίων. Δηλαδή είναι $94.800.000 - 13.414.054 = 81.385.946$ δρχ.

Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση

	Δρχ.	Δρχ.
Λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή ακινήτων	81.385.946	
Μείον: Χρεωστικό υπόλοιπο λογ/σμού «Κέρδη και ζημίες»	-17.625.946	
Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση		63.760.000

Αφού παρακολουθήσαμε μέχρι εδώ την λογιστική υπεραξία της αναπροσαρμογής των γηπέδων και κτιρίων, καθώς επίσης τη διαφορά των αποσβέσεων από την αναπροσαρμογή, θα προχωρήσουμε τώρα στις εγγραφές της κεφαλαιοποίησης.

Η κάθε επιχείρηση λοιπόν προκειμένου να είναι νόμιμη και να μπορεί να κινείται άνετα, θα πρέπει στα βιβλία της να παρουσιάζει τις οικονομικές μεταβολές, οι οποίες γίνονται από την όλη διαδικασία της αναπροσαρμογής των ακινήτων της. Πρέπει λοιπόν η επιχείρηση μέσω των λογιστικών εγγραφών να ενημερώσει τα βιβλία της. Παρουσιάζουμε λοιπόν τώρα τις λογιστικές εγγραφές οι οποίες θα μας προσδιορίζουν τις μεταβολές οι οποίες επέρχονται από την αναπροσαρμογή.

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
10.00	ΓΗΠΕΔΑ – ΟΙΚΟΠΕΔΑ	39.800.000	
10.00.00	<u>Γήπεδα</u> <u>33.800.000</u> (59.800.000-26.000.000)		
10.01.01	<u>Γήπεδο Β</u> <u>6.000.000</u> (21.000.000-15.000.000)		
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		39.800.000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992		
11.00	ΚΤΙΡΙΑ – ΟΙΚΟΠΕΔΑ	55.000.000	
11.00.00	<u>Κτίριο Α</u> <u>44.000.000</u> (154.000.000-110.000.000)		
11.00.01	<u>Κτίριο Β</u> <u>11.000.000</u> (85.000.000-60.000.000-14.000.000)		
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		55.000.000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992		
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	13.414.054	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992		
11.99	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		13.414.054
11.99.00	<u>Κτιρίου Α</u> <u>12.320.000</u> (43.120.000-30.800.000)		
11.99.01	<u>Κτιρίου Β</u> <u>1.094.054</u> (8.454.054-7.360.000)		

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	17.625.946	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992		
88.03	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ		17.625.946

Ο λογαριασμός 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας

Υπόλοιπο	13.414.054	39.800.000
	17.625.946	55.000.000
	<u>63.760.000</u>	
	94.800.000	94.800.000

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03	ΜΕΤΟΧΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΚΑΛΥΨΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	63.760.000	
40.02	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		63.760.000
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	63.760.000	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992		
33.03	ΜΕΤΟΧΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΚΑΛΥΨΕΩΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		63.760.000

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40.02	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ	63.760.000	
40.04	ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ		63.760.000

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, Εμμανουήλ Σακέλλης
- ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε. & Ε.Π.Ε., Γεώργιος Στ. Αληφάντης
- ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, Δημήτρης Ι. Ηλιόκαυτος
- ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ
- ΛΟΓΙΣΤΗΣ, 1987
- ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, Αργυρός Ηλίας
- ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ
- ΕΙΔΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ 2065/1992
- Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Α.Ε. & Ε.Π.Ε., Εμμανουήλ Σακέλλης
- ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης

