

ΤΕΙ Πατρών
Σχολή Σ.Δ.Ο.
Τμήμα Λογιστών



Αφορολόγητα αποθεματικά με βάση την ισχύουσα
νομοθεσία περί κινήτρων οικονομικής ανάπτυξης

Μαρία Αγαπηνάκη
Διονυσία Κάστανου

2884



ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΙΝΗΤΡΩΝ

Τα κίνητρα που παρέχονται με βάση το Ν. 1892/90 είναι τα εξής: (Εγκ. Υπ. Οικ. 1040321/10238/80012/πολ. 1093/5.5.92)

α) Επιχορήγηση της δαπάνης των παραγωγικών επενδύσεων, δηλαδή καταβολή από το Δημόσιο στον επενδυτή μη επιστρεφόμενου χρηματικού ποσού, για την κάλυψη μέρους της δαπάνης της παραγωγικής επένδυσης.

β) Επιδότηση επιτοκίου των επενδυτικών δανείων, δηλαδή κάλυψη από το Δημόσιο μέρους της επιβάρυνσης της επιχείρησης από τόκους δανείων.

γ) Αφορολόγητη έκπτωση, δηλαδή έκπτωση από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ποσού ίσου με ποσοστό της δαπάνης της παραγωγικής επένδυσης που πραγματοποιεί η επιχείρηση, η αναστολή της φορολογίας του και η διατήρησή του σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού.

δ) Αυξημένες αποσβέσεις, δηλαδή η παροχή δυνατότητας στις επιχειρήσεις διενέργειας αυξημένων αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις, πέραν των υποχρεωτικών τακτικών αποσβέσεων.

Τα κίνητρα αυτά παρέχονται διαζευκτικά σε δύο ομάδες:

α) Επιχορήγηση, επιδότηση επιτοκίου και αυξημένες αποσβέσεις.

β) Αφορολόγητες εκπτώσεις και αυξημένες αποσβέσεις.

Για τα κίνητρα της επιχορήγησης επενδύσεων και της επιδότησης του επιτοκίου πρέπει να εκδοθεί προηγούμενα απόφαση του υπουργού Εθνικής Οικονομίας ή άλλου αρμοδίου οργάνου, ενώ για την αναγνώριση των αφορολόγητων εκπτώσεων και τις αυξημένες αποσβέσεις δεν απαιτείται τέτοια απόφαση, αλλά μόνο η διαπίστωση από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθορίζει ο νόμος.

Οι αιτήσεις των επιχειρήσεων για υπαγωγή των επενδύσεών τους στο Ν. 1892/90 υποβάλλονται στον Ε.Ο.Μ.Μ.Ε.Χ. ή στην Α.Τ.Ε. εις διπλούν μέσα στους μήνες Ιανουάριο, Μάιο και Σεπτέμβριο και η διαδικασία εξέτασης των αιτήσεων αυτών ολοκληρώνεται μέχρι τέλους του τετραμήνου που ακολουθεί το μήνα μέσα στον οποίο υποβλήθηκαν (άρθρο 7 Ν. 2166/93).

Ποιες παραγωγικές επενδύσεις υπάγονται στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 1892/90

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1892/90, ως παραγωγικές επενδύσεις θεωρούνται:

α) Η κατασκευή, η επέκταση και ο εκσυγχρονισμός βιομηχανοστασίων, κτιριακών εγκαταστάσεων, ξενοδοχειακών, καθώς και βοηθητικών εγκαταστάσεων αυτών, όπως π.χ. γραφεία (κτίρια) της επιχείρησης, κοινόχρηστοι χώροι εξυπηρέτησης του προσωπικού, ειδικές εγκαταστάσεις θέρμανσης, κλιματισμού, πυρασφάλειας, η κατασκευή δεξαμενών ή σιλό, η κατασκευή υποσταθμού Δ.Ε.Η. κλπ.

β) Η αγορά αποπερατωθεισών ή ακόμη και ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων που βρίσκονται μέσα σε βιομηχανικές περιοχές της ΕΤΒΑ που ανήκουν κατά κυριότητα σε αυτές.

Επίσης, θεωρείται ως παραγωγική επένδυση και η αγορά μη χρησιμοποιουμένων, αποπερατωθεισών ή ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων που η έναρξη κατασκευής τους έγινε πριν από την 31.7.90 και που παραμένουν σε αδράνεια και δε χρησιμοποιούνται για παραγωγικούς σκοπούς, τουλάχιστον για μια διετία πριν από την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του Ν. 1892/1990, εφόσον οι κτιριακές αυτές εγκαταστάσεις βρίσκονται στη Θράκη ή βρίσκονται σε άλλες περιοχές και υπό τον όρο ότι στη δεύτερη αυτή περίπτωση θα χρησιμοποιηθούν για τη μετεγκατάσταση επιχειρήσεων από την περιοχή Α. **Προυπόθεση:** Οι κτιριακές εγκαταστάσεις να μην ανήκουν σε επιχείρηση που η πλειοψηφία του κεφαλαίου της ανήκει σε εταίρους ή μετόχους οι οποίοι έχουν και την πλειοψηφία στην επιχείρηση εκείνη που πραγματοποιεί την επένδυση (άρθρο 1 παρ. 1 περ. β Ν. 1892/90).

γ) Η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων μηχανημάτων και λοιπού μηχανολογικού ή τεχνολογικού εξοπλισμού παραγωγής.

Για να υπαχθούν τα αγοραζόμενα μηχανήματα, ο μηχανολογικός ή τεχνολογικός εξοπλισμός παραγωγής και οι δαπάνες εγκατάστασης στις διατάξεις του Ν. 1892/1990, πρέπει αυτά να είναι καινούργια και να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης. Στις δαπάνες εγκατάστασης μηχανολογικού εξοπλισμού περιλαμβάνονται και οι αμοιβές ημεδαπών ή αλλοδαπών τεχνικών οι οποίοι πραγματοποιούν την εγκατάσταση των αγορασμένων καινούργιων μηχανημάτων (Εγκ. Υπ. Οικ. 1040321/5.5.92, πολ. 1093).

Σε περίπτωση που τα μηχανήματα δεν εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχείρησης, αλλά εκμισθώνονται σε τρίτους δεν μπορούν να υπαχθούν στις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού.

Επίσης, παραγωγική επένδυση θεωρείται και η αγορά καθώς και η εγκατάσταση καινούργιων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης, όπως συστημάτων πληροφορικής ή τηλεπληροφορικής, συμπεριλαμβανομένης και της αγοράς του αναγκαίου για την επένδυση λογισμικού (software).

Επιπλέον, θεωρείται παραγωγική επένδυση και η δαπάνη εκπαίδευσης του προσωπικού κατά το στάδιο εγκατάστασης του συστήματος αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης.

δ) Οι δαπάνες για μελέτες και επενδύσεις που αποβλέπουν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας, οι δαπάνες για την εγκατάσταση πρότυπης δοκιμαστικής μονάδας, καθώς και οι δαπάνες επενδύσεων για εφαρμοσμένη έρευνα και για την αγορά οργάνων ή εξοπλισμού εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής ή μεταλλευτικής έρευνας.

Επιπλέον, ως παραγωγική επένδυση αποτελούν και οι δαπάνες μελετών εργονομίας και προστασίας της φυσιολογικής κατ ψυχολογικής υγείας των εργαζομένων.

ε) Οι δαπάνες για τη **μετεγκατάσταση**, από την περιοχή Α στις περιοχές Β.Ι.Π.Ε., Ε.Τ.Β.Α. του νομού Θεσ/νίκης, Β, Γ, Δ και Θράκης, των βιομηχανικών, βιοτεχνικών και χειροτεχνικών επιχειρήσεων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που γίνεται μετεγκατάσταση από μια περιοχή σε άλλη που είναι ευνοϊκότερη από άποψη κινήτρων περιοχή (άρθρο 1γ Ν. 1892/90).

Στις παραπάνω δαπάνες περιλαμβάνονται οι δαπάνες αποσυναρμολόγησης μηχανημάτων, οι δαπάνες συσκευασίας, οι δαπάνες μεταφοράς στο νέο τόπο εγκατάστασης, οι δαπάνες εγκατάστασης στη νέα θέση, οι δαπάνες ειδικών εγκαταστάσεων για τη λειτουργία των μηχανημάτων που μεταφέρονται και επιπλέον, οι δαπάνες ανέγερσης των αναγκαίων κτιριακών εγκαταστάσεων στη νέα θέση.

στ) Οι δαπάνες για την **κατασκευή καινούργιων αποθηκευτικών και ψυκτικών χώρων**, χώρων για την ξήρανση και συντήρηση προϊόντων, καθώς και για την αγορά καινούργιων αυτοκινήτων - ψυγείων ή πλοίων - ψυγείων.

ζ) Οι δαπάνες για την **αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων** που προορίζονται για τη διακίνηση υλικών, προϊόντων και τη μαζική μεταφορά εργατοτεχνιτών και υπαλληλικού προσωπικού (φορτηγών, λεωφορείων κλπ.). Στην έννοια των μεταφορικών μέσων υπάγεται και η αγορά εξοπλισμού που χρησιμεύει για τη διακίνηση των υλικών μέσα στον ίδιο εργοστασιακό χώρο, όπως φορτωτές κλπ.

η) Οι δαπάνες για την **ανέγερση καινούργιων εργατικών κατοικιών** για τη στέγαση προσωπικού της επιχείρησης, βρεφονηπιακών σταθμών, καθώς και κτιρίων ή εγκαταστάσεων ή εξοπλισμού που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την αναψυχή ή συνεστίαση εργατών και υπαλλήλων. Απαραίτητη προϋπόθεση για να υπαχθούν οι δαπάνες αυτές στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 1892/90 είναι τα κτίρια αυτά να κατασκευάζονται στην περιοχή που είναι εγκατεστημένες οι επιχειρήσεις.

Θ) Οι δαπάνες δημιουργίας, επέκτασης και εκσυγχρονισμού **ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων**, εγκαταστάσεων για την αξιοποίηση ιαματικών πηγών, κέντρων θαλασσοθεραπείας, κέντρων τουρισμού υγείας και χιονοδρομικών κέντρων, καθώς και οι δαπάνες αγοράς του εξοπλισμού τους, όπως π.χ. η αγορά ειδών επίπλωσης των δωματίων του ύπνου, υποδοχής πελατών κλπ.

Ι) Οι δαπάνες για την **επισκευή, την αποκατάσταση και τη μετατροπή διατηρητέων παραδοσιακών οικιών ή κτιρίων σε ξενώνες ή ξενοδοχειακές μονάδες**, ανεξάρτητα αν η θέση τους είναι εντός ή εκτός οικισμών που χαρακτηρίζονται παραδοσιακοί ή διατηρητέοι. Επίσης, παραγωγική επένδυση θεωρείται και η ανακαίνιση ξενοδοχειακών μονάδων παραδοσιακού χαρακτήρα, που κρίνονται διατηρητέες και προστατεύονται από ειδικό καθεστώς όρων δόμησης και τέλος, οι δαπάνες ανακαίνισης διατηρητέων παραδοσιακών ή ιστορικών κτιρίων που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με σκοπό τη μετατροπή των σε αναγκαίους χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών.

ΙΑ) Η δαπάνη αγοράς υλικού για **αναπαραγωγή των κτηνοτροφικών επιχειρήσεων** και του πολλαπλασιαστικού υλικού των γεωργικών, κτηνοτροφικών ή ιχθυοκαλλιεργητικών επιχειρήσεων:

ΙΒ) Οι δαπάνες επενδύσεων που αποσκοπούν στην **κατασκευή, επέκταση, εκσυγχρονισμό και εξοπλισμό κεντρικών αγορών, σφαγείων** και χώρων κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών.

ΙΥ) Η δαπάνη αγοράς **βιοτεχνικών χώρων σε τυποποιημένα βιοτεχνικά κτίρια** των βιομηχανικών περιοχών ή σε πολυώροφα βιοτεχνικά κέντρα, που κατασκεύασε ή κατασκευάζει η Ε.Τ.Β.Α. μόνη της ή σε συνεργασία με τον Ε.Ο.Μ.Μ.Ε.Χ., καθώς και σε πολυώροφα βιοτεχνικά κτίρια που η κατασκευή τους έγινε με δανειοδότηση της

Ε.Τ.Β.Α., ανεξάρτητα από το χρόνο κατασκευής και χρησιμοποίησής τους.

ιδ) Η δαπάνη για την ανέγερση, επέκταση και εκσυγχρονισμό εγκαταστάσεων και η δαπάνη για την αγορά εξοπλισμού επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών στήριξης τουριστικών - ξενοδοχειακών μονάδων.

ιε) Η δαπάνη για την κατασκευή, επέκταση και εκσυγχρονισμό λιμένων για σκάφη αναψυχής (μαρίνες) σε τοποθεσίες και με προδιαγραφές που εγκρίνονται κάθε φορά από τον Ε.Ο.Τ., το υπουργείο Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων και το υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας.

ιστ) Η δαπάνη για την κατασκευή, επέκταση και εκσυγχρονισμό συνεδριακών κέντρων, μετά από σύμφωνη γνώμη του Ε.Ο.Τ. και με βάση τις προδιαγραφές που θα καθορισθούν με κοινές αποφάσεις των υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων και Τουρισμού.

ιζ) Η δαπάνη για την κατασκευή, επέκταση και εκσυγχρονισμό γηπέδων γκολφ και των απαραίτητων εγκαταστάσεών τους, καθώς και για την αγορά του αναγκαίου εξοπλισμού τους, μετά την έκδοση σύμφωνης γνώμης από μέρους του Ε.Ο.Τ.

ιη) Οι δαπάνες για την κατασκευή ή τη μετατροπή κτιριακών εγκαταστάσεων, στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, απαραίτητων για τις ανάγκες των εξαγωγικών εμπορικών εταιριών (EXPORT TRADING COMPANIES), προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως αποθηκευτικοί, ψυκτικοί ή εκθεσιακοί χώροι, ως χώροι ξήρανσης, συντήρησης και διαλογής προϊόντων ή ως συσκευαστήρια καθώς και οι δαπάνες που αφορούν την αγορά καινούργιου εξοπλισμού για τους ανωτέρω χώρους ως και εξοπλισμού ποιοτικού ελέγχου, ηλεκτρονικών υπολογιστών και λοιπών συστημάτων μηχανογράφησης ή αυτοματοποίησης των διαδικασιών δράσης και λειτουργίας των εταιριών αυτών, καθώς και οι

δαπάνες για την αγορά καινούργιων αυτοκινήτων - ψυγείων ή πλοίων - ψυγείων.

ιβ) Η δαπάνη αγοράς και εγκατάστασης **μεταχειρισμένου μηχανολογικού εξοπλισμού** καθώς και η αγορά ή η εισφορά σε συσταθισμένο νομικό πρόσωπο ημιτελών ή αποπερατωθεισών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων **μόνο για την περίπτωση που ζητείται επιχορήγηση.**

κ) Η αγορά και εγκατάσταση **εξοπλισμού μεταφορικών μέσων** (εκτός του εξοπλισμού για την υποδομή και κίνηση του μεταφορικού μέσου), εφόσον φυσικά τα μεταφορικά αυτά μέσα είναι απαραίτητα για την εξυπηρέτηση της μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε περιοχές απομονωμένες, δυσχερούς πρόσβασης και μεγάλης απόστασης από τον κεντρικό κορμό της χώρας.

κα) Οι ερευνητικές και προπαρασκευαστικές εργασίες **εξορυκτικών επιχειρήσεων.**

ΣΗΜ.: Κάθε επένδυση ή κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται με στόχο την κατασκευή σταθμού αυτοκινήτων, λεωφορείων μεταφοράς προσωπικού και αυτοκινήτων προσωπικού, δεν χαρακτηρίζεται ως παραγωγική επένδυση και κατά συνέπεια δεν χρηματοδοτείται από το Ν. 1892/90 (Στ. Ε. 448/94 τμ. Β).

Ποιές επενδύσεις δεν θεωρούνται παραγωγικές κατά το Ν. 1892/90

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 1892/90, **δε θεωρείται παραγωγική επένδυση** η αγορά Ι.Χ αυτοκινήτων μέχρι 6 θέσεων, η αγορά επίπλων και σκευών γραφείων, καθώς και η απόκτηση οικοπέδων, γηπέδων και αγροτεμαχίων.

Αναλυτικότερα, στις διατάξεις του Ν. 1892/90, δεν υπάγονται:

1) Οι δαπάνες αγοράς επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 6 θέσεων. Αντίθετα, η απόκτηση από τις επιχειρήσεις λοιπών μεταφορικών μέσων (λεωφορείων, φορτηγών, φορτωτών κλπ.) που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες μεταφοράς υλικών και προσωπικού της επιχείρησης αποτελεί παραγωγική επένδυση.

2) Οι δαπάνες αγοράς κάθε είδους επίπλων και μηχανών γραφείων (γραφομηχανές, λογιστικές μηχανές, φωτοτυπικά μηχανήματα, FAX κλπ.).

3) Οι δαπάνες αγοράς οικοπέδων και γηπέδων, ανεξάρτητα αν τα οικόπεδα αυτά πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων, βιομηχανοστασίων ή αποθηκευτικών χώρων.

Αν η επιχείρηση αγοράσει κτίριο, που θεωρείται παραγωγική επένδυση, θα πρέπει να **διαχωρισθεί η αξία του κτίσματος από την αξία του οικοπέδου**, γιατί μόνο η αξία του κτίσματος θεωρείται παραγωγική επένδυση και συνεπώς μόνο στην αξία αυτή μπορεί να υπολογισθεί αφορολόγητη έκπτωση.

4) Η ανέγερση ή επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων σε οικόπεδο του οποίου η κυριότητα ανήκει σε τρίτο και όχι στον ίδιο το φορέα της επένδυσης (εκτός αν η χρήση του οικοπέδου έχει παραχωρηθεί τουλάχιστον για 20 έτη ή αν πρόκειται για επένδυση υδατοκαλλιέργειας επί του αιγιαλού κλπ., καθώς και όταν η ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων πραγματοποιείται σε τεχνολογικά πάρκα και δε οικόπεδο

που παραχωρήθηκε η χρήση του για διάστημα τουλάχιστον 10 ετών, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 1892/90). **5) Η ανέγερση και επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων Β' τάξης και κάτω, η ανέγερση, επέκταση και εκσυγχρονισμός αυτοεξυπηρετούμενων καταλυμάτων, ενοικιαζόμενων δωματίων και ενοικιαζόμενων επιπλωμένων διαμερισμάτων ανεξαρτήτως τάξης, στα οποία δεν παρέχονται υπηρεσίες (παροχή κλινοσκεπασμάτων, προσοψίων, διατήρηση καθαριότητας κλπ.) προς τους ενοίκους, ο εκσυγχρονισμός ξενοδοχειακών μονάδων κάθε λειτουργικής μορφής, τάξης κατώτερης της Γ, καθώς και η ανέγερση και επέκταση οργανωμένων τουριστικών κατασκηνώσεων (Camping), δεν αποτελούν παραγωγική επένδυση με βάση το νόμο αυτό.**

6) Οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι ξενοδοχειακές μονάδες κάθε λειτουργικής μορφής (ξενοδοχεία, ξενώνες, κατασκηνωτικά κέντρα κλπ.) για τον εκσυγχρονισμό τους μέσα στα πρώτα 10 έτη από την έναρξη της λειτουργίας τους ή από το χρόνο που ολοκληρώθηκε επένδυση της λειτουργίας τους ή από το χρόνο που ολοκληρώθηκε επένδυση εκσυγχρονισμού αυτών, η οποία είχε υπαχθεί είτε στο καθεστώς των κρατικών επιχορηγήσεων, είτε στο καθεστώς των αφορολογήτων εκπτώσεων του Ν. 1892/1990 ή των προηγούμενων αναπτυξιακών νόμων 1116/1981 και 1262/1982.

Ποιές επιχειρήσεις υπάγονται στο Ν. 1892/90

α) Όλες οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και χειροτεχνικές όλων των κλάδων (άρθρο 2 παρ. 1α Ν. 1892/90).

Στις πιο πάνω επιχειρήσεις περιλαμβάνονται και οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις παραδοσιακών οικοδομικών υλικών, όπως πέτρας για τοιχοποιία, για δάπεδα και για στέγη, μαλτεζοπλάκας, κεραμιδιών και τούβλων παραδοσιακών τύπων, διαφόρων κεραμικών δαπέδων και ειδικών κονιαμάτων.

Επίσης, στο Ν. 1892/90 υπάγονται οι βιοτεχνίες και τα εργαστήρια παραδοσιακών κατασκευών, όπως είναι π.χ. τα ξυλουργεία, τα επιπλοποιεία, τα σιδηρουργεία, τα μαρμαρογλυφεία και τα άλλα εργαστήρια κατεργασίας οικοδομικών μαρμάρων ή πέτρας κλπ.

Πάντως, απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα προϊόντα των βιοτεχνιών αυτών να είναι παραδοσιακού χαρακτήρα.

Επίσης, στις διατάξεις του νόμου αυτού υπάγονται και τα εργαστήρια χειροτεχνίας, οικοτεχνίας, κεραμικής, κοσμηματοποιίας, υφαντικής, ταπητουργίας και γουνοποιίας.

β) Οι γεωργικές, δασικές, κτηνοτροφικές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις υδατοκαλλιεργειών σύγχρονης τεχνολογίας.

γ) Όλες οι μεταλλευτικές και εξορυκτικές επιχειρήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μαρμάρων, σχιστολιθικών πλακών και βιομηχανικών ορυκτών.

δ) Τα Κέντρα Τεχνικής Βοήθειας για τη βιομηχανία και τη βιοτεχνία που ιδρύονται από Συνεταιρισμούς, Επιμελητήρια, Επαγγελματικές Οργανώσεις, τον Ε.Ο.Μ.Μ.Ε.Χ. και το Ε.Λ.Κ.Ε.Π.Α. Ιδια κέντρα μπορούν να ιδρύονται από 5 τουλάχιστον επιχειρήσεις ενός κλάδου του μεταποιητικού τομέα αλλά μόνο για την εφαρμογή των κινήτρων επιχορήγησης και επιδότησης επιτοκίου.

ε) Οι επιχειρήσεις αξιοποίησης αγροτικών, βιομηχανικών και αστικών απορριμμάτων και αποβλήτων.

στ) Οι επιχειρήσεις αγροτικών ή αγροτοβιομηχανικών συνεταιρισμών για επενδύσεις σε μηχανικά μέσα σποράς, καλλιέργειας, εγκαταστάσεις και συστήματα άρδευσης, συγκομιδής και συσκευασίας αγροτικών προϊόντων.

ζ) Οι επιχειρήσεις που παράγουν για δικό τους λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ενέργεια υπό μορφή αερίου, θερμού νερού, ατμού ή στερεών καυσίμων από βιομάζα.

η) Οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή μηχανισμών για την εξοικονόμηση ενέργειας.

θ) Οι επιχειρήσεις τυποποίησης και συσκευασίας προϊόντων (για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων), καθώς επίσης και οι επιχειρήσεις αποξήρανσης, κατάψυξης ή αφυδάτωσης γεωργικών, κτηνοτροφικών ή προϊόντων αλιείας και ιχθυοτροφίας.

ι) Οι επιχειρήσεις παραγωγής βιομάζας από ετήσια ή πολυετή φυτά, η οποία στη συνέχεια θα χρησιμοποιηθεί ως πρώτη ύλη για την παραγωγή ενέργειας.

ια) Οι επιχειρήσεις υγρών καυσίμων και υγραερίων, εφόσον πραγματοποιούν επενδύσεις για τη δημιουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης ή για την προμήθεια εξοπλισμού, μεταφοράς ή διακίνησης υγρών καυσίμων και υγραερίων σε νησιωτικές περιοχές, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την έδρα τους σε νομούς που υπάγονται στις περιοχές Γ και Δ για τους σκοπούς εφαρμογής του Ν. 1892/1990.

ιβ) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, πλην αυτών που ανήκουν σε κατώτερη της κατηγορίας Γ και ξενώνες, ανεξάρτητα από τη δυναμικότητά τους σε κλίνες. Επίσης, οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στήριξης - τουριστικών - ξενοδοχειακών μονάδων και ειδικότερα για τη δημιουργία μονάδων εκμετάλλευσης κεντρικών πλυντηρίων και παρασκευαστηρίων ετοιμών ή ημιετοιμών τροφίμων για

τις ανάγκες των παραπάνω μονάδων. **Ισχύουν μόνο τα αφορολόγητα αποθεματικά και οι αυξημένες αποσβέσεις** (και όχι οι επιχορηγήσεις). Αν όμως πρόκειται να πραγματοποιηθούν επενδύσεις για ανέγερση ή επέκταση ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων σε ζώνη τουρισμού- αναψυχής ή στην ευρύτερη περιοχή που δεν παρουσιάζεται μεγάλη συγκέντρωση ξενοδοχειακών μονάδων και εφόσον εξασφαλίζεται η απαιτούμενη κατάλληλη υποδομή για την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας, τότε ισχύουν και τα κίνητρα της επιχορήγησης και της επιδότησης του επιτοκίου (άρθρο 2 παρ. 5 Ν. 1892/90).

ιγ) Τα κατασκηνωτικά κέντρα (επιχειρήσεις CAMPINGS) που κατασκευάζονται με τις προδιαγραφές και την έγκριση του Ε.Ο.Τ., δηλαδή μόνο για τις δαπάνες των μόνιμων εγκαταστάσεών τους και διαμόρφωσης χώρου (BUNGALOWS, λουτήρες κλπ.). Στην κατηγορία αυτή υπάγονται και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαμερισμάτων για τουριστική χρήση. **Ισχύουν μόνο τα αφορολόγητα αποθεματικά και οι αυξημένες αποσβέσεις** (και όχι οι επιχορηγήσεις και οι επιδοτήσεις επιτοκίων).

ιδ) Οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ιαματικές πηγές και κέντρα χειμερινού τουρισμού για τις εγκαταστάσεις τους.

ιε) Οι οικίες και τα κτίρια που χαρακτηρίζονται διατηρητέα ή παραδοσιακά, με την προϋπόθεση ότι θα διασκευασθούν σε ξενώνες ή σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή σε εργαστήρια παραγωγής παραδοσιακών βιοτεχνικών προϊόντων ή χειροτεχνημάτων, εφόσον έχουν την έγκριση του σχετικού υπουργείου.

ιστ) Οι επιχειρήσεις Οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή συνεταιρισμοί που πραγματοποιούν επενδύσεις για την ανέγερση και εκμετάλλευση βιοτεχνικών κέντρων και κτιρίων εντός των βιοτεχνικών και βιομηχανικών ζωνών, οι οποίες καθορίζονται στο πλαίσιο του πολεοδομικού και χωροταξικού σχεδιασμού, καθώς και χώρων κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, κεντρικών αγορών και σφαγείων.

ιζ) Οι ιερές μονές και οι ορθόδοξες ακαδημίες για την ανέγερση, επέκταση και εκσυγχρονισμό ξενώνων ή για τη μετατροπή κτιρίων τους σε ξενώνες, καθώς και για την ανέγερση, επέκταση, εκσυγχρονισμό ή μετατροπή κτιρίων τους σε χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών.

ιη) Οι επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν στους τομείς πληροφορικής, τουρισμού, έρευνας, καθώς και τεχνολογικής υποστήριξης βιοτεχνικών και βιομηχανικών δραστηριοτήτων.

ιβ) Οι εκδοτικές ή εκτυπωτικές επιχειρήσεις ημερήσιου Τύπου Αθηνών και Θεσσαλονίκης για το σύνολο των εκδόσεών τους, δηλαδή και για τις ειδικές εκδόσεις, βιβλία ή περιοδικά που εκδίδουν επιπλέον των εφημερίδων. Το ίδιο ισχύει και για τις επιχειρήσεις ημερησίων επαρχιακών εφημερίδων.

κ) Οι επιχειρήσεις που κατασκευάζουν και στη συνέχεια εκμεταλλεύονται σταθμούς αυτοκινήτων για δημόσια χρήση, χωρητικότητας 80 θέσεων και άνω.

κα) Οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται λιμένες αναψυχής, συνεδριακά κέντρα και γήπεδα γκολφ.

κβ) Τα εργαστήρια εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής και μεταλλευτικής έρευνας, οι επιχειρήσεις που αναπτύσσουν τεχνολογίες, καθώς και αυτές που αναπτύσσουν προγράμματα λογισμικού (Software).

κγ) Οι επιχειρήσεις με αντικείμενα εργασιών την παραγωγή ηλεκτρισμού από την εκμετάλλευση ήπιων μορφών ενέργειας και ειδικότερα της αιολικής, ηλιακής, υδροηλεκτρικής, γεωθερμικής και βιομάζας.

κδ) Οι τεχνικές εταιρίες, έστω και αν τα κέρδη αυτών προσδιορίζονται τεκμαρτά με βάση το άρθρο 34 του Ν. 2238/94, για τον εκσυγχρονισμό τους, την αντικατάσταση των μηχανημάτων τους και του λοιπού εξοπλισμού τους.

κε) Καταργήθηκε (αφορούσε νοσοκομεία και κλινικές).

κστ) Κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 10 του Ν. 2072/1992 (ΦΕΚ 125 Α'). Επίσης, επιχειρήσεις με αντικείμενο την παροχή στέγης αυτόνομης διαβίωσης σε άτομα με ειδικές ανάγκες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του ίδιου ως άνω νόμου.

κζ) Καταργήθηκε (αφορούσε εκπαιδευτήρια).

κη) Εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους, για τις πραγματοποιούμενες από αυτές παραγωγικές επενδύσεις που αναφέρονται στις παραπάνω σελίδες 4 - 9. Η διάταξη αυτή ισχύει μόνο για την εφαρμογή του κινήτρου των αφορολογήτων εκπτώσεων και δεν δικαιούνται οι επιχειρήσεις αυτές να ενεργούν αυξημένες αποσβέσεις ούτε να υπαχθούν στο καθεστώς των κρατικών επιχορηγήσεων ούτε να τύχουν επιδότηση του επιτοκίου. Οι αφορολόγητες εκπτώσεις θα σχηματίζονται βάσει των ποσοστών που ορίζονται από την περ. α της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 1892/90.

Κατά συνέπεια, οι εμπορικές επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη τους για επενδύσεις που πραγματοποιούν στην περιοχή Α. Επίσης, με τις παραπάνω επενδύσεις δεν μπορεί να καλυφθεί το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που τυχόν έχει σχηματίσει μία εμπορική επιχείρηση από τα αδιανέμητα κέρδη της (Ν. 2166/93 άρθρο 7, εγκ. 1039799/5.4.94, πολ. 1080).

λ) Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και λοιπές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών του τουριστικού τομέα, που εγκαθίστανται μέσα στις περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.).

λα) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης των μεταφορικών μέσων που προβλέπονται στην κ περίπτωση του άρθρου 1 παρ. 1.

λβ) Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μόνο για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού τους. Η

επιχορήγηση των επενδύσεων αυτών, παρέχεται για ύψος επένδυσης μέχρι 1.000.000.000 δρχ.

ΣΗΜ.: Δεν υπάγονται στο Ν. 1892/90 οι ιδιωτικές επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή της κοινωνίας ή της εταιρίας αστικού δικαίου ή της κοινοπραξίας (άρθρο 2 παρ. 3 Ν. 1892/90).

Σε ποιές περιοχές διαιρείται η επικράτεια για την εφαρμογή του Ν. 1892/90

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1892/90, η επικράτεια διαιρείται στις παρακάτω περιοχές (εκτός από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τους ξενώνες, τις επιχειρήσεις επιπλωμένων διαμερισμάτων, τα κατασκηνωτικά κέντρα, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού).

Περιοχή α'

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται ο νομός Αττικής (εκτός από τις επαρχίες Τροιζηνίας, Κυθήρων και Λαυρεωτικής), το τμήμα του νομού Κορινθίας που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι τον Ισθμό της Κορίνθου και ο νομός Θεσσαλονίκης εκτός από το τμήμα δυτικά του ποταμού Αξιού και της επαρχίας Λαγκαδά.

Περιοχή β'

Η περιοχή αυτή περιλαμβάνει τους νομούς Βοιωτίας, Μαγνησίας, Λάρισας, Κορινθίας (εκτός από το τμήμα που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι τον Ισθμό Κορίνθου), Αχαΐας εκτός από την επαρχία Καλαβρύτων, Ηρακλείου, την περιοχή της πόλης της Ρόδου, που καθορίζεται από ακτίνα 15 χιλιομέτρων από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης, τις επαρχίες Λαυρεωτικής και Τροιζηνίας, το τμήμα του νομού Θεσσαλονίκης δυτικά του ποταμού Αξιού, την επαρχία Λαγκαδά και την πόλη της Χαλκίδας.

Περιοχή γ'

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται οι νομοί Ημαθίας, Κοζάνης, Καβάλας, Φωκίδας, Τρικάλων, Καρδίτσας, Αιτωλοακαρνανίας, Εύβοιας (εκτός από την πόλη της Χαλκίδας), Αρτας, Πρέβεζας, Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Πέλλας, Χαλκιδικής, Κιλκίς, Σερρών, Δράμας, Ηλείας, Μεσσηνίας, Χανίων, Κέρκυρας, Φθιώτιδας, Πιερίας, Αργολίδας, Αρκαδίας, Λακωνίας, Λευκάδας, Κεφαλονιάς, Ζακύνθου, Ευρυτανίας, Γρεβενών, Φλώρινας, Ρεθύμνου, Λασιθίου, Κυκλάδων, καθώς και οι επαρχίες Κυθήρων και Καλαβρύτων. Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται επίσης και τα τμήματα εκείνα της Επικράτειας που δεν εμπίπτουν στις λοιπές περιοχές (νομούς κλπ.) που προαναφέρθηκαν.

Εξαίρεση, αποτελούν τα τμήματα εκείνα που περιλαμβάνονται στις ακριτικές περιοχές των πιο πάνω νομών (εκτός από τη νήσο Κέρκυρα) που βρίσκονται σε απόσταση 20 χιλιομέτρων από τα σύνορα και τους δήμους και τις κοινότητες των οποίων τα διοικητικά όρια τέμνονται από τη ζώνη των 20 χιλιομέτρων. Τα τμήματα αυτά υπάγονται στη Δ' περιοχή.

Περιοχή δ'

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται οι νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου, Ξάνθης, Ροδόπης, Εβρου, Δωδεκανήσου εκτός από την περιοχή της πόλης Ρόδου που καθορίζεται από ακτίνα 15 χιλιομέτρων από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης, οι ακριτικές περιοχές των νομών που υπάγονται στη Γ' περιοχή (εκτός της νήσου Κέρκυρας) σε απόσταση 20 χιλιομέτρων από τα σύνορα, καθώς και οι δήμοι ή κοινότητες των οποίων τα διοικητικά όρια τέμνονται από τη ζώνη των 20 χιλιομέτρων.

Οι βιομηχανικές, μεταλλευτικές, λατομικές κλπ. επιχειρήσεις που πραγματοποιούν από 1.7.1990 νέες παραγωγικές επενδύσεις στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Εβρου της περιοχής αυτής, δικαιούνται να εκπέμπουν το 100%ε της αξίας της επένδυσης από τα κέρδη και κάθε

χρόνο η αφορολόγητη κράτηση μπορεί να φθάσει μέχρι το 100%ε των ετησίων κερδών τους.

ΣΗΜ.: α) Με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 3 παρατείνεται μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1994 η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 3 του Ν. 1262/1982 προθεσμία που αφορά στις μεταποιητικές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, χειροτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις που ήταν εγκατεστημένες ή είχαν ημιτελείς εγκαταστάσεις, κατά το χρόνο δημοσίευσης του Ν. 1262/1982, στην επαρχία Θεσσαλονίκης του νομού Θεσσαλονίκης.

Επομένως, οι επιχειρήσεις αυτές δικαιούνται να σχηματίζουν αφορολόγητες εκπτώσεις, με βάση τα οριζόμενα στην περιοχή Β' ποσοστά, για τις επενδύσεις που πραγματοποιούν μέχρι 31.12.1994 (και με βάση το Ν. 2093/92 μέχρι το 2004).

β) Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις στις βιομηχανικές περιοχές της Ε.Τ.Β.Α. ή βιοτεχνικά κέντρα του Ε.Ο.Μ.Μ.Ε.Χ. ή βιοτεχνικά κέντρα και κτίρια επιχειρήσεων οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης της περιοχής Δ', καθώς και της Θράκης, δίνονται τα κίνητρα των ειδικών ζωνών των περιοχών αυτών.

γ) Για τις επιχειρήσεις που εγκαθίστανται μέσα σε τεχνολογικά πάρκα εφαρμόζονται το καθεστώς ενισχύσεων που ισχύει για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις στις ΒΙ.ΠΕ., Ε.Τ.Β.Α.

Τα παραπάνω αφορούν μόνο στα κίνητρα της επιχορήγησης επενδύσεων και επιδότησης επιτοκίου και όχι στα κίνητρα του σχηματισμού αφορολογήτων εκπτώσεων από τα κέρδη.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1892/90, στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ξενώνες, ενοικιαζόμενα διαμερίσματα, κατασκηνωτικά κέντρα (CAMPING), καθώς και στις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού, η Επικράτεια διαιρείται στις ακόλουθες περιοχές:

Περιοχή α'

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται ο νομός Αττικής (εκτός από την επαρχία Τροιζηνίας, τα νησιά Αίγινα, Σπέτσες, Ύδρα και την επαρχία Κυθήρων) και ο νομός Θεσσαλονίκης.

Περιοχή β'

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται τα νησιά Κέρκυρα (εκτός από την περιοχή της Λευκίμης από το γεφύρι Μεσογγής μέχρι Κάβο καθ' όλο το τμήμα του νησιού), Μύκονος, Σκιάθος, Αίγινα, Σπέτσες, Ύδρα, η επαρχία Τροιζηνίας, οι επαρχίες Τεμένους και Πεδιάδας του νομού Ηρακλείου, η επαρχία Μιραμπέλλου του νομού Λασιθίου, η περιοχή της πόλης της Ρόδου, με ζώνη βάθους 10 χιλιομέτρων από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης και η πόλη της Χαλκίδας του νομού Ευβοίας.

Περιοχή γ'

Σ' αυτή περιλαμβάνονται οι νομοί Βοιωτίας, Ρεθύμνου, Λασιθίου, Αρτας, Τρικάλων, Κοζάνης, Ημαθίας, Ηλείας, Λακωνίας, Μεσσηνίας, Πρέβεζας, Αιτωλοακαρνανίας, Μαγνησίας (εκτός από τη νήσο Σκιάθο), Λάρισας, Φθιώτιδας, Φωκίδας, Εύβοιας (εκτός από την πόλη της Χαλκίδας), Κορινθίας, Αργολίδας, Αχαΐας, Πιερίας, Χαλκιδικής, Καβάλας, Αρκαδίας, Ευρυτανίας, Καρδίτσας και Γρεβενών, το υπόλοιπο του νομού Κέρκυρας (δηλαδή περιοχή Λευκίμης από το γεφύρι Μεσογγής μέχρι Κάβο καθ' όλο το τμήμα του νησιού), οι νομοί Λευκάδας, Κεφαλλονιάς, Ζακύνθου, οι Κυκλάδες (εκτός από τη νήσο Μύκονο), το υπόλοιπο τμήμα της νήσου Κρήτης (δηλαδή εκτός από τις επαρχίες Τεμένους και Πεδιάδας του νομού Ηρακλείου και της επαρχίας Μιραμπέλλου του νομού Λασιθίου) και η επαρχία Κυθήρων.

Περιοχή δ

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται οι ακριτικοί νομοί Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλας, Κιλκίς, Σερρών, Δράμας, Ξάνθης, Ροδόπης, Εβρου, καθώς και οι νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου (εκτός από την πόλη της Ρόδου σε βάθος 10 χιλιόμετρα από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης).

Τονίζεται ότι οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις CAMPING, ξενώνων, ενοικιαζομένων διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού που πραγματοποιούν επενδύσεις στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης και Εβρου της περιοχής αυτής, μπορούν να εκπέττουν από τα κέρδη τους το **100% της αξίας της επένδυσης** και κάθε χρόνο η **αφορολόγητη κράτηση** μπορεί να φθάσει στο **100% των ετήσιων κερδών**.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΡΘΡΟΥ 20 Ν. 1892/90

Σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού παραγωγικών επενδύσεων (άρθρο 20 Ν. 1892/190 και άρθρο 22 Ν. 1828/89)

Όσες επιχειρήσεις (Ο. Ε. , Ε. Ε. , Ε. Π. Ε. , ατομικές, Α. Ε. , συνεταιρισμοί κλπ.) πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις όμοιες με εκείνες που ορίζονται στο άρθρο 1 του Ν. 1892/90, δηλαδή οι μεταποιητικές, ξενοδοχειακές, ξενώνες, γεωργικές, κτηνοτροφικές και αλιευτικές σύγχρονης τεχνολογίας κλπ. έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό από τα κέρδη των χρήσεων 1990 μέχρι και 1995 (Ν. 2275/94, άρθρο 9). Δηλαδή αφορολόγητο αποθεματικό αυτής της μορφής έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν μόνο οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Ν. 1892/90 , **ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους** (δηλαδή και αυτές που είναι εγκαταστημένες στην Αθήνα και Θεσσαλονίκη) και ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. (α', β' ή γ' κατηγορίας).

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** του άρθρου 1 του Ν. 1892/90 **ύψους μεγαλύτερου τουλάχιστον κατά 30ο/ο του**

σχηματιζόμενου αποθεματικού εφόσον αυτές αρχίσουν μέσα στα έτη 1991 μέχρι και 1996 αντίστοιχα και **ολοκληρωθούν εντός τριετίας** από το σχηματισμό του αφορολόγητου αυτού αποθεματικού (ενώ για τις χρήσεις 1988 και 1989 το ποσοστό ήταν για όλες τις επιχειρήσεις 25%).

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. η επιχείρηση Α σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό από τα κέρδη της χρήσης 1995, υποχρεούται να πραγματοποιήσει παραγωγική επένδυση αξίας μεγαλύτερης κατά 30ο/ο τουλάχιστον από το ύψος του σχηματισμένου αποθεματικού η έναρξη της οποίας πρέπει να γίνει υποχρεωτικά μέσα στο έτος 1996 και η ολοκλήρωσή της μέχρι 31.12.1998.

Για τις επιχειρήσεις που κλείνουν χρήση π.χ. στις 30.6.1994 30.6.1995 ή 30.6.1996 (τελευταία χρήση), λαμβάνονται υπόψη για το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού, τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προκύπτουν στις αντίστοιχες αυτές ημερομηνίες και οι τριετίες ολοκλήρωσης της επένδυσης λήγουν στις 30.6.97, 30.6.1998 και 30.6.1999 αντίστοιχα.

Για τις επιχειρήσεις που θα πραγματοποιούν επενδύσεις **εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας** για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος **ποσό μέχρι και 40ο/ο** για την περιοχή Α' και **50ο/ο** για τις άλλες περιοχές των συνολικών αδιανέμητων κερδών των χρήσεων 1990 έως και 1995 (για τις χρήσεις 1988 και 1989 το ποσοστό ήταν 35ο/ο για επιχειρήσεις όλων των περιοχών).

Επενδύσεις **εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας** για το νόμο αυτό είναι εκείνες του β' εδαφίου της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 1 του

άρθρου 1, της περίπτωσης (δ) της παρ. 1 του άρθρου 1 και της περίπτωσης (κβ) της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 1892/90.

Δηλαδή, τέτοιες επενδύσεις εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας είναι π.χ. η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης, όπως συστημάτων πληροφορικής ή τηλεπληροφορικής στις οποίες περιλαμβάνεται η αγορά του αναγκαίου για την επένδυση λογισμικού, οι δαπάνες μελετών και επενδύσεων που αποσκοπούν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας όπως πληροφορικής και τηλεπληροφορικής, η δαπάνη εγκατάστασης πρότυπης δοκιμαστικής μονάδας, οι δαπάνες επενδύσεων για εφαρμοσμένη έρευνα και για αγορά ορνάνων ή εξοπλισμού εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής ή μεταλλευτικής έρευνας, οι δαπάνες μελετών εργονομίας και προστασίας της φυσιολογικής και ψυχολογικής υγείας των εργαζομένων, καθώς και τα εργαστήρια εφαρμοσμένης βιομηχανικής ενεργειακής και μεταλλευτικής έρευνας, επιχειρήσεις ανάπτυξης τεχνολογιών και software.

Εξαιρετικά, αν πρόκειται για επιχειρήσεις του άρθρου 2 του Ν. 1892/90, των οποίων οι **μετοχές εισάγονται για πρώτη φορά στο χρηματιστήριο**, τα παραπάνω ποσοστά **αυξάνονται επιπλέον κατά 5 ποσοστιαίες μονάδες** και τα αυξημένα αυτά ποσοστά ισχύουν από το έτος εκείνο που οι μετοχές εισάγονται στο χρηματιστήριο.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση σχημάτισε σε μια διαχειριστική χρήση Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και η επένδυση που πραγματοποιήθηκε κατά την επόμενη χρήση είναι μεγαλύτερη από το σχηματισμένο αποθεματικό, τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση το ακάλυπτο ποσό της επένδυσης για να καλύψει Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων στις αμέσως επόμενες δύο διαχειριστικές χρήσεις.

Δηλαδή, αν κατά τη διαχειριστική χρήση 1995 η επιχείρηση σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828/89 π.χ. 10.000.000*δρχ. και το

έτος 1996 πραγματοποίησε για την κάλυψη αυτού παραγωγικές επενδύσεις μεγαλύτερου ποσού από το σχηματιζόμενο αποθεματικό π.χ. 35.000.000 δρχ., τότε το υπόλοιπο ποσό 2.500.000 δρχ. από την επένδυση που απόμεινε μπορεί να το χρησιμοποιήσει η επιχείρηση για την κάλυψη αφορολόγητου αποθεματικού που θα σχηματίσει στις δύο επόμενες χρήσεις 1996 και 1997.

Η κάλυψη όμως των σχηματιζόμενων αυτών αποθεματικών θα γίνει με παραγωγικές επενδύσεις μεγαλύτερες κατά 30ο/ο των αποθεματικών αυτών (δηλαδή συνολική επένδυση 35.000.000 x 1,30 = **-45.500.000 δρχ.**), διότι τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται από τα κέρδη των χρήσεων 1990 μέχρι και 1995 πρέπει να καλύπτονται με παραγωγικές επενδύσεις μεγαλύτερες τουλάχιστον κατά 30ο/ο του σχηματιζόμενου αποθεματικού (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039272/10189/Β 0012/Πολ. 1094/91).

Το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων μπορεί να καλυφθεί και με **επενδύσεις που θα πραγματοποιηθούν μέσω συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/86 (Leasing)**. 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 (επενδύτρια) επιχείρηση του άρθρου 2 του Ν. 1892/90 και να μην επιστρέφει ο εξοπλισμός αυτός στην εταιρία leasing. Αν δεν συμβεί αυτό, το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό, κατά το μέρος που καλύφθηκε από τα μισθωμένα αυτά πάγια περιουσιακά στοιχεία θα υπαχθεί σε φορολογία, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 1892/90. Ως αξία επένδυσης για την κάλυψη του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού Επενδύσεων θα λαμβάνεται η αξία του μισθίου (δηλαδή του μηχανήματος κλπ.) που αναφέρεται στο τιμολόγιο πώλησης που εξέδωσε ο προμηθευτής της εταιρίας Leasing.

Για την ορθή εφαρμογή των επενδύσεων μέσω leasing οι επιχειρήσεις που κάνουν χρήση του θεσμού αυτού, υποχρεούνται να τηρούν τα εξής δικαιολογητικά:

α) Επικυρωμένο αντίγραφο της συναφθείσας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

β) Πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου για την καταχώρηση της συναφθείσας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

γ) Αντίγραφο του τιμολογίου πώλησης που εξέδωσε ο προμηθευτής προς την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης από την οποία στη συνέχεια μίσθωσε η επενδύτρια επιχείρηση το επενδυτικό αγαθό. Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι επικυρωμένο από την εταιρία leasing.

δ) Βεβαίωση του πωλητή στην οποία θα βεβαιώνεται ότι το πάγιο στοιχείο ήταν καινούργιο κατά το χρόνο πώλησής του προς την εταιρία χρηματοδοτικής επένδυσης.

Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν **βιβλία τρίτης κατηγορίας τον Κ.Β.Σ., ως αδιανέμητα καθαρά κέρδη**, για τον υπολογισμό του ειδικού αυτού αφορολόγητου αποθεματικού, λαμβάνονται τα πραγματικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό, μετά από την **αφαίρεση** των κρατήσεων για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, των κερδών, που διανέμονται ή αναλαμβάνονται 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 εταιριών (και όχι του φόρου της ατομικής επιχείρησης).

Μετά από την αφαίρεση των παραπάνω ποσών, ό,τι κέρδη απομένουν ονομάζονται "**αδιανέμητα καθαρά κέρδη**".

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που έχουν και άλλο κλάδο εκμετάλλευσης που δεν είναι παραγωγικός π.χ. εμπορία κλπ. (δηλαδή μικτές επιχειρήσεις), για τον υπολογισμό της αφορολόγητης έκπτωσης λαμβάνονται υπόψη τα αδιανέμητα κέρδη που προέρχονται και από τον άλλο κλάδο. Δηλαδή, στις μικτές επιχειρήσεις (βιομηχανικές - εμπορικές, βιομηχανικές - παροχής υπηρεσιών κλπ.) λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού το συνολικό ποσό των αδιανεμητών καθαρών κερδών της επιχείρησης.

Το **μέρος των αδιανεμητών κερδών** που απομένει μετά την αφαίρεση του σχηματισμένου αφορολόγητου αποθεματικού, **δεν μπορεί να διανεμηθεί** κατά τη διάρκεια της πρώτης διαχειριστικής χρήσης που ακολουθεί από το σχηματισμό του αποθεματικού αυτού (Υπ. Οικ.1028579ί89 παρ. 4).

Ο υπολογισμός των αδιανέμητων κερδών σε καμιά περίπτωση δεν γίνεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας, δηλαδή με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία μετά την αναμόρφωση αυτών με τις δηλούμενες με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος λογιστικές διαφορές, **αλλά πάντοτε και μόνο με βάση τα πραγματικά καθαρά 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 αδιανέμητων κερδών επί των οποίων θα υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, δεν αφαιρούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης οι επιχειρηματικές αμοιβές ούτε και οι τυχόν ζημιές των χρήσεων από 1991 και πριν, καθόσον το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών αυτών έχουν τα μέλη των αντίστοιχων εταιριών και όχι η εταιρία, ενώ αντίθετα στην Α.Ε. αφαιρείται η ζημία των προηγούμενων 5 χρήσεων, καθώς και οι ζημιές των Ο. Ε. , Ε. Ε. και Ε. Π. Ε. των χρήσεων 1992 και μετά. Επίσης αφαιρούνται το τακτικό αποθεματικό και τα κέρδη που διανέμονται.

Αν μια επιχείρηση έχει **περισσότερες εγκαταστάσεις**, δηλαδή αν έχει π.χ. εργοστάσιο στην περιοχή Α' και εργοστάσιο σε άλλη περιοχή, εκτός της Α', τότε προκειμένου να υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό, που θα σχηματισθεί, θα γίνει **επιμερισμός των συνολικών αδιανέμητων κερδών σε αδιανέμητα κέρδη που αναλογούν στην περιοχή Α' και σε αδιανέμητα κέρδη των λοιπών περιοχών.**

Προς τούτο θα γίνει επιμερισμός των συνολικών αδιανέμητων κερδών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της Α' περιοχής και των λοιπών περιοχών και επί των κερδών αυτών που θα προκύψουν δικαιούται να σχηματίσει η επιχείρηση αφορολόγητο αποθεματικό μέχρι 30ο/ο επί των αδιανέμητων κερδών της Α' περιοχής και μέχρι 40ο/ο επί των αδιανέμητων κερδών των λοιπών περιοχών. Αν φυσικά, τα πιο πάνω εργοστάσια Α και Β τηρούν αυτοτελή λογιστική και προσδιορίζουν χωριστά το καθένα από αυτά τα

αποτελέσματα χρήσης, τότε, ως κέρδη, για τον υπολογισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία του κάθε εργοστασίου και δεν γίνεται επιμερισμός των κερδών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε περιοχής.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ως αδιανέμητα καθαρά κέρδη λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους. Οπότε, τα κέρδη αυτά πολλαπλασιάζονται, στη συνέχεια, με τα ποσοστά μέχρι 30ο/ο ή 40ο/ο και το ποσό που προκύπτει είναι το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που δικαιούνται να σχηματίσουν οι επιχειρήσεις αυτές.

Οι παραπάνω επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες μέσα **στον πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν**, για την πραγματοποίηση της επένδυσης, ποσό ίσο τουλάχιστον με το $\frac{1}{3}$ του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που έχει σχηματιστεί. Για το λόγο αυτό, με τη δήλωση φορολογίας του πρώτου αυτού έτους υποβάλλεται και κατάσταση με το ύψος των επενδύσεων κατά κατηγορίες δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στον πρώτο αυτό χρόνο της τριετίας καθώς και υπεύθυνη δήλωση όπου αναγράφεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης (Υπ. Εθν. Οικ. 1019788/89). Όπως έχει προαναφερθεί, αν η επιχείρηση σχημάτισε σε μια διαχειριστική χρήση αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων του άρθρου 22 και η επένδυση που πραγματοποιήθηκε κατά την επόμενη χρήση είναι μεγαλύτερη από το αποθεματικό που σχηματίσθηκε, μπορεί να χρησιμοποιήσει το ακάλυπτο ποσό της επένδυσης για να καλύψει αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων στις αμέσως δύο επόμενες διαχειριστικές χρήσεις.

Σε περίπτωση που **δεν πραγματοποιήθηκε επένδυση** ποσού τουλάχιστον ίσου με το $\frac{1}{3}$ του αποθεματικού μέσα στο πρώτο έτος της τριετίας, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλλει εκπρόθεσμη

συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο οποίο ανάγεται το μέρος των καθαρών κερδών που απαλλάχτηκαν της φορολογίας εισοδήματος. Η δήλωση αυτή είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλονται πάνω στο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση αυτή, οι προσαυξήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 86 του Ν. 2238/94 για την εκπρόθεσμη αυτή υποβολή της δήλωσης.

Αν η επιχείρηση μέσα στην παραπάνω τριετία, δε δαπάνησε ολόκληρο το ποσό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, που έχει σχηματιστεί για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων (και μάλιστα μεγαλύτερων κατά 30ο/ο του αποθεματικού), τότε το μέρος του αποθεματικού αυτού που δε δαπανήθηκε, προστίθεται στα καθαρά κέρδη του οικείου οικονομικού έτους που αφορά. Ο φόρος που αναλογεί σ' αυτό προσαυξάνεται κατά 60%. Δηλαδή, υποχρεώνεται η επιχείρηση να υποβάλει σχετική δήλωση στην αρμόδια Δ. Ο.Υ. , μέσα σ' ένα μήνα από τη λήξη της τριετίας και να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ

Οι παραπάνω επιχειρήσεις θα εφαρμόζουν εναλλακτικά ή τον σχηματισμό του παραπάνω αφορολόγητου αποθεματικού ή της αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90, εφόσον έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στο νόμο 1892/90 (ή στα Μ.Ο.Π.).

Δηλαδή οι επιχειρήσεις που θα σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από τα κέρδη των χρήσεων 1990 μέχρι και 1995, δεν μπορούν τις επενδύσεις που υποχρεούνται να πραγματοποιήσουν, να τις υπαγάγουν και στο καθεστώς των κρατικών επιχορηγήσεων του Ν. 1892/82, ή να διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη τους. Δεν χάνουν όμως το δικαίωμα διενέργειας αυξημένων αποσβέσεων (Υπ. Οικ. 1028579/89, πολ. 1062).

Αν μια επιχείρηση πραγματοποιεί δύο ή περισσότερες διακεκριμένες νέες παραγωγικές επενδύσεις π.χ. επέκταση εργοστασίου ή ξενοδοχείου και εκσυγχρονισμό μηχανολογικού εξοπλισμού, τότε

δικαιούνται τη μια επένδυση να την υπαγάγει στο άρθρο 22 του νόμου αυτού και την άλλη στα κίνητρα που παρέχει ο Ν. 1892/90.

Σε περίπτωση **πώλησης των επενδυτικών αγαθών**, με την αξία των οποίων μειώθηκαν τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη, μετά την παρέλευση τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και εντός τριών ετών από τη λήξη του χρόνου αυτού, **το ποσοστό που εκπέσθηκε θα προστίθεται στα καθαρά κέρδη του έτους εκποίησης, προσαυξημένο κατά 100ο/ο**. Δηλαδή, για τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων που σχηματίστηκαν π.χ. από τα αδιανέμητα κέρδη των χρήσεων 1991, 1992 και 1993, δεν μπορούν οι επιχειρήσεις να πωλήσουν τα επενδυτικά αγαθά που θα αγοράσουν για την κάλυψη των αποθεματικών αυτών, πριν περάσουν τρία χρόνια από το τέλος των ετών 1994, 1995 και 1996 αντίστοιχα, δηλαδή πριν από την 1.1.1998 1.1.1999 και 1.1.2000 αντίστοιχα (Υπ. Οικ. 1028579/89, πολ. 1062).

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται αν η επιχείρηση **αντικαταστήσει τα μηχανήματα που πουλήθηκαν μέσα σε 6 μήνες** από την πώλησή τους με νέα καινούργια μηχανήματα ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία αποτελούν παραγωγική επένδυση σύμφωνα με το Ν. 1892/90.

Σε περίπτωση, που κριθούν **ανεπαρκή ή ανακριβή** τα βιβλία της επιχείρησης, τότε φορολογείται το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που σχηματίστηκε στη χρήση αυτή. Δηλαδή, το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων στην περίπτωση αυτή δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται εξωλογιστικά και έτσι φορολογείται η επιχείρηση για το σύνολο των κερδών που έχουν προκύψει από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό αλλά ούτε και προστίθενται για να προσαυξηθούν τα κέρδη αυτά (Υπ. Οικ. 1028579/89, πολ. 1062).

Πως θα ενημερώνουν τα βιβλία τους όσοι σχηματίζουν αφορολόγητα αποθεματικά παραγωγικών επενδύσεων

Για επιχειρήσεις με βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

-Οσοι τηρούν **βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.** και σχηματίζουν ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 1828/89, θα πρέπει να ενημερώνουν για τα αποθεματικά αυτά τα βιβλία τους, ως εξής:

α) Στο τέλος της κάθε χρήσης να **χρεώνουν** το λογ/σμό "Αποτελέσματα χρήσης" και να **πιστώνουν** το λογ/σμό "Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων χρήσης" (λογ. 41.08. . .) με το ποσό των **αδιανέμητων κερδών** που θα χρησιμοποιηθεί για πραγματοποίηση των παραγωγικών επενδύσεων και μέχρι του ποσού που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις

β) Επίσης, θα πρέπει να καταχωρούνται σε **θεωρημένες καρτέλες** αναλυτικού καθολικού ή σε άλλο **θεωρημένο βιβλίο οι παραγωγικές επενδύσεις** εξωλογιστικά, σε ξεχωριστό λογ/σμό με τον τίτλο "Επενδύσεις για κάλυψη ειδικού αποθεματικού από κέρδη χρήσης " στη **χρέωση** του οποίου θα καταχωρούνται **κατά χρονολογική σειρά** οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και στη **πίστωση** θα καταχωρείται η αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Αν έχει θεωρηθεί βιβλίο επενδύσεων για άλλα αφορολόγητα αποθεματικά π.χ. για αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/90 κλπ., τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί το ίδιο βιβλίο και για τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά (Υπ. Οικ. 1028579/89, πολ. 1062).

γ) Επίσης, στο τέλος της χρήσης θα πρέπει οι επιχειρήσεις αυτές να εμφανίζουν στην απογραφή και στον ισολογισμό τις νέες παραγωγικές επενδύσεις, ξεχωριστά από τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία.

Για επιχειρήσεις με βιβλία α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

-Οσοι τηρούν βιβλία α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα πρέπει να **θεωρήσουν ένα βιβλίο επενδύσεων** στο οποίο θα καταχωρούν τους πιο κάτω λογ/σμούς:

α) Ιδιαίτερο λογ/σμό αποθεματικού με τίτλο "Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από κέρδη διαχειριστικής χρήσης. "

στην **πίστωση** του οποίου θα αναγράφεται το μέρος των κερδών της διαχειριστικής χρήσης που θα χρησιμοποιηθεί σε παραγωγικές επενδύσεις, που θα αρχίσουν να πραγματοποιούνται μέσα στην επόμενη διαχειριστική χρήση, από αυτή στην οποία αναφέρεται το πιο πάνω αποθεματικό και θα ολοκληρωθούν μέσα σε 3 έτη από το σχηματισμό του αποθεματικού αυτού.

β) Ιδιαίτερο λογ/σμό με τίτλο "Επενδύσεις για κάλυψη ειδικού αποθεματικού από κέρδη διαχειριστικής χρήσης : . . ." στη χρέωση του οποίου θα καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και στη **πίστωση** θα καταχωρείται η αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

γ) Ιδιαίτερο λογ/σμό για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ο οποίος θα **χρεώνεται** με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου και θα **πιστώνεται** με την αξία της τυχόν πώλησής του.

Επίσης, οι επιχειρήσεις που σχηματίζουν τέτοια αφορολόγητα ποσά μαζί με τη δήλωση αποτελεσμάτων θα πρέπει να υποβάλλουν και μια **υπεύθυνη δήλωση**, στην οποία να αναφέρουν ότι: "Τα καθαρά κέρδη του έτους 19 . . που προέκυψαν είναι δρχ. , τα ποσά των κερδών που διατέθηκαν για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού δρχ. τα ποσά των κερδών που διατέθηκαν με οποιαδήποτε μορφή ή που αναλήφθηκαν από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία που ασκεί ατομική επιχείρηση είναι. δρχ., το συνολικό ποσό των αφορολόγητων

εκπτώσεων επενδύσεων διαφόρων αναπτυξιακών νόμων που τυχόν σχηματίσθηκαν μέσα στο έτος αυτό είναι δρχ., το ποσό των αδιανέμητων καθαρών κερδών της χρήσης αυτής είναι. δρχ., και το ποσό των καθαρών κερδών που διατίθεται για σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων είναι δρχ."

Επίσης, **μαζί με τη δήλωση υποβάλλεται και κατάσταση** όπου εμφανίζεται το ύψος των δαπανών επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά κατηγορία δαπάνης, μέσα στο πρώτο χρόνο της τριετίας για να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες πάνω από το 1/3 του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων καθώς και υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία.

ΣΗΜ.: Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να φυλάσσουν σε ιδιαίτερο φάκελο όλα τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στην πραγματοποίηση των πιο πάνω παραγωγικών επενδύσεων.

Κεφαλαιοποίηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 (ή άρθρο 20 Ν. 1892/90)

Το συνολικό ποσό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων που χρησιμοποιήθηκε σε παραγωγικές επενδύσεις στο διάστημα των 3 ετών από το χρόνο σχηματισμού του μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος (άρθρο 22 παρ. 4 Ν. 1828/89).

Η πιο πάνω αύξηση του κεφαλαίου γίνεται μετά τη λήξη της τριετίας από το σχηματισμό του αποθεματικού, ανεξάρτητα αν η κάλυψή του με νέες παραγωγικές επενδύσεις πραγματοποιήθηκε πριν από τη λήξη, του χρόνου αυτού.

Δεν είναι υποχρεωτική η κεφαλαιοποίηση του σχηματισθέντος κάθε χρόνο αφορολόγητου αποθεματικού αμέσως μετά τη λήξη τριετίας από το χρόνο σχηματισμού αυτών, αλλά μπορούν οι επιχειρήσεις να προβούν σε μερική ή συνολική κεφαλαιοποίηση των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών σε μία ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις και πάντοτε με την προϋπόθεση ότι κάθε αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίζεται μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί μετά τη λήξη τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του.

Τα κεφαλαιοποιηθέντα από ανώνυμη εταιρία ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, σε περίπτωση που η ανώνυμη εταιρία, πριν από την παρέλευση 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 παραγρ. 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, δηλαδή δεν εφαρμόζονται αυτά που ισχύουν με τα άλλα αποθεματικά (άρθρο 106 παρ. 4 Ν. 2238/94)

Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται αν η εταιρία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση κατά την οποία εξαγοράζεται ή απορροφάται από άλλη ανώνυμη εταιρία (άρθρο 22 παρ. 4 Ν. 1828/89, Εγκ. Υπ. Οικ. 1039272/3.5.91, παρ. 6 πολ. 1094).

Τα κεφαλαιοποιηθέντα από εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή προσωπική εταιρία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη) ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, σε περίπτωση που η εταιρία, πριν από την παρέλευση 10 ετών από το χρόνο κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών, διαλυθεί ή μειώσει το εταιρικό της κεφάλαιο, με

σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους εταίρους, τα παραπάνω αφορολόγητα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν προστίθενται στα κέρδη της εταιρίας που πραγματοποιούνται κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρίας ή της μείωσης του εταιρικού της κεφαλαίου. Τα πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή όταν η εταιρία διαλύεται με σκοπό τη μετατροπή της σε Ε. Π. Ε. ή ανώνυμη εταιρία ή συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση για την ίδρυση ανώνυμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή όταν εξαγοράζεται ή απορροφάται από υφισταμένη ανώνυμη εταιρία (άρθρο 22 παρ. 4 Ν. 1828/89, Εγκ. Υπ. Οικ. 1039272/3.5.91, παρ. 6 πολ. 1094).

Για την περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε μέσα στην τριετία η επένδυση ή δεν δαπανήθηκε μέσα στο πρώτο έτος της τριετίας ποσό ίσο με το 1/3 του αποθεματικού που σχηματίσθηκε ή σε περίπτωση πώλησης μηχανημάτων βλέπε πιο πάνω στη σελίδα 32.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΟΥ Ν. 1828/89

1ο Παράδειγμα: αφορά συσχετισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828/89 και των αντίστοιχων παραγωγικών επενδύσεων

Η εταιρία ΑΣΤΗΡ Α.Ε. πραγματοποίησε τα παρακάτω αφορολόγητα αποθεματικά και παραγωγικές επενδύσεις:

Ετη	Αφορολόγητα αποθεματικά	Παραγωγικές επενδύσεις
1993	60.000.000	-
1994	30.000.000	22.000.000
1995	40.000.000	77.000.000
1996	-	101.000.000
Σύνολο	130.000.000	200.000.000

Ζητείται: Να διαπιστωθεί αν οι παραγωγικές επενδύσεις καλύπτουν το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε για τις επενδύσεις αυτές.

Λύση

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

α) Το 1993 η ΑΣΤΗΡ Α.Ε. σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό 60.000.000 δρχ. Μέσα στο 1994 έπρεπε να πραγματοποιήσει επένδυση

τουλάχιστον 60. 000. 000 \times 1,30= **20.000.000 δρχ.** και μέσα στην τριετία 1994 - 1995 -1996 συνολική επένδυση 60.000.000 \times 1,30 = **78.000.000 δρχ.**

Ηδη, το 1994 η επιχείρηση αυτή πραγματοποίησε παραγωγική επένδυση 22.000.000 δρχ. , δηλαδή μεγαλύτερη από το ελάχιστο ποσό των 20.000.000 δρχ. που ορίζει ο νόμος. Επίσης, μέσα στην τριετία 1994 - 1996 πραγματοποιεί επένδυση 200.000.000 δρχ. δηλαδή μεγαλύτερη από τα 78.000.000 δρχ. που ορίζει ο νόμος

. β) Το 1994, η εταιρία αυτή σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό **30.000.000 δρχ.**, και το 1995 πραγματοποίησε επένδυση **77.000.000 δρχ.** δηλαδή μεγαλύτερη από το ποσό 30.000.000 \times 1/3 = **10.000.000 δρχ.**, οπότε καλύπτει την προϋπόθεση που ορίζει ο νόμος για την πραγματοποίηση επένδυσης, μέσα στο πρώτο έτος μετά το σχηματισμό του αποθεματικού, ίσης με το 1 /3 του αποθεματικού που σχηματίσθηκε.

γ) Το 1995 η εταιρία αυτή σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό **40.000.000 δρχ.** και το 1996 (πρώτο έτος της τριετίας) πραγματοποίησε επένδυση **101.000.000 δρχ.** ήτοι μεγαλύτερη από το 1/3 του αποθεματικού που είναι 40.000.000 \times 1/3 = **13.333.333 δρχ.**

Και στην περίπτωση αυτή καλύπτεται η προϋπόθεση που ορίζει ο νόμος.

δ) Η συνολική επένδυση που πραγματοποιήθηκε μέσα στην τριετία 1994- 1995 - 1996, μετά από το χρόνο δηλαδή σχηματισμού του πρώτου αφορολόγητου αποθεματικού της χρήσης 1993, ανήλθε στο ποσό των **200.000.000 δρχ.** Τα αφορολόγητα αποθεματικά της τριετίας 1993 - 1994 - 1995 ανήλθαν στο ποσό των **130.000.000 δρχ.** Οπότε έχουμε :

130.000.000 \times 1,30 - **169.000.000 δρχ.** Δηλαδή, η επιχείρηση έπρεπε να σχηματίσει παραγωγική επένδυση μεγαλύτερη κατά 30ο/ο από τα σχηματισμένα αφορολόγητα αποθεματικά, δηλαδή επένδυση 169.000.000 δρχ.

Η εταιρία αυτή όμως πραγματοποίησε μέσα στην τριετία 1994 - 95 - 96 παραγωγική επένδυση **200.000.000 δρχ.**, δηλαδή μεγαλύτερη επένδυση

κατά **31.000.000 δρχ.** (200.000.000 - 169.000.000 - 31.000.000 δρχ.).

Η επιχείρηση αυτή έχει δικαίωμα (όχι υποχρέωση) να σχηματίσει στα δύο επόμενα έτη 1996 και 1997 ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό συνολικού ποσού μέχρι **23.846.153 δρχ.** (31.000. 000 / 1,30 - 23. 846.153 δρχ.).

Αυτό γίνεται γιατί η επιχείρηση αυτή πραγματοποίησε μέσα στη χρήση 1996 παραγωγική επένδυση 101.000.000 δρχ. , η οποία επένδυση υπερκαλύπτει τα προηγούμενα αφορολόγητα αποθεματικά (Υπ. Οικ. 1042803/91).

2ο Παράδειγμα: αφορά συσχετισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828/89 με τις αντίστοιχες παραγωγικές επενδύσεις

Για την επιχείρηση "ΒΗΤΑ" Ε. Π. Ε. που τα τελευταία χρόνια πραγματοποίησε παραγωγικές επενδύσεις με σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών, δίνονται τα εξής στοιχεία:

Ετη	Ειδικό αφορολ. Αποθεματικό Ν.1828/89	Παραγωγικές επενδύσεις
1993	4.000.000	-
1994	3.000.000	13.000.000
1995	5.000.000	-
Σύνολα	12.000.000	13.000.000

Ζητείται: Να προσδιοριστεί αν τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίσθηκαν καλύπτονται από τις παραγωγικές επενδύσεις που πραγματοποιήθηκαν.

Λύση

Η επιχείρηση αυτή, μέσα στο πρώτο έτος της τριετίας (1994 -1995 - 1996) πραγματοποίησε 13.000.000 δρχ. επένδυση, δηλαδή επένδυση μεγαλύτερη από το ποσό 1.333.333 δρχ. ($4.000.000 \times \frac{1}{3} = 1.333.333$ δρχ.).

Το επιπλέον ποσό της επένδυσης, δικαιούται η επιχείρηση να το καλύψει με τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχει σχηματίσει στα δύο επόμενα έτη 1994 και 1995.

Για να δούμε λοιπόν αν η επένδυση καλύφτηκε από τα αποθεματικά αυτά των δύο επόμενων ετών προβαίνουμε στους εξής υπολογισμούς:

$$12.000.000 \times 1,30 = 15.600.000 \text{ δρχ.}$$

Επειδή έγινε επένδυση **13.000.000 δρχ.**, προκύπτει μια διαφορά επένδυσης 2.600.000 δρχ. ($15.600.000 - 13.000.000 = 2.600.000 \text{ δρχ.}$). Δηλαδή, έπρεπε να γίνει επένδυση 15.600.000 δρχ. και έγινε επένδυση 13.000.000 δρχ. Ή αλλιώς: $13.000.000 / 1,30 = 10.000.000 \text{ δρχ.}$ αφορολόγητο αποθεματικό, που σημαίνει ότι για την επένδυση των 13.000.000 δρχ. έπρεπε να σχηματιστούν αφορολόγητα αποθεματικά 10.000.000 δρχ. ενώ σχηματίστηκαν αφορολόγητα αποθεματικά 12.000.000 δρχ. , δηλαδή 2.000.000 δρχ. περισσότερα αφορολόγητα αποθεματικά που ανταποκρίνονται σε 2.600.000 δρχ. επένδυση.

Αν η επιχείρηση αυτή πραγματοποιήσει μέσα στο επόμενο έτος 1996 παραγωγική επένδυση ίση με το ποσό 666.667 δρχ. ($2.000.000 \times 1/3 = 666.667 \text{ δρχ.}$) και μέσα στην τριετία 1996 - 1997 - 1998 συνολική επένδυση 2.600.000 δρχ., τότε δεν θα υπάρχει κανένα φορολογικό πρόβλημα.

Αν όμως η επιχείρηση αυτή δεν πραγματοποιήσει καμία άλλη επένδυση στο μέλλον, τότε μετά τη λήξη της χρήσης 1996 θα υποβάλλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 1995 με το ποσό 2.000.000 δρχ. Στο ποσό αυτό επιβάλλεται ο φόρος και οι προσυζητήσεις που προβλέπονται στο άρθρο 86 του Ν. 2238/94 για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.

3ο Παράδειγμα: αφορά διανομή των κερδών και σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828/89, όταν υπάρχουν λογιστικές διαφορές και αφορολόγητα έσοδα

Η εταιρία "ΒΙΛΜΑ" Α.Ε. που εδρεύει στην Αθήνα (Α περιοχή), κατά τη χρήση 1995 πραγματοποίησε τα παρακάτω δεδομένα:

α) Ακαθάριστα έσοδα από βιομηχανική δραστηριότητα
3.000.000.000

β) Ακαθάριστα έσοδα από τον εμπορικό κλάδο 900.000.000

γ) Ακαθάριστα έσοδα από τόκους εντόκων γραμματίων

του Δημοσίου 100.000.000

Σύνολο ακαθάριστων εσόδων 4.000.000.000

Κέρδη ισολογισμού (πραγματικά κέρδη) = 800.000.000

Λογιστικές διαφορές 40.000.000

Φορολογητέα κέρδη 840.000.000

Μετοχικό κεφάλαιο (καταβλημένο) = 500.000.000. Οι μετοχές είναι ανώνυμες εισαγμένες στο χρηματιστήριο, οπότε ο συντελεστής φόρου είναι 35%.

Το Δ.Σ. αποφάσισε να διανείμει τα κέρδη ως εξής:

α) Να σχηματιστεί το τακτικό αποθεματικό που προβλέπει ο νόμος.

β) Να γίνει η διανομή του α' μερίσματος όπως ορίζει ο νόμος.

γ) Να καταβληθεί το ποσό 30.000.000 δρχ. ως αμοιβή στα μέλη του

Δ.Σ

δ) Να σχηματιστεί ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 που είναι 30% πάνω στα αδιανέμητα κέρδη, για να πραγματοποιήσει αγορές καινούργιων μηχανημάτων κατά την επόμενη χρήση. **Ζητείται:** Να γίνει η διανομή των κερδών.

Λύση

α) Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού

Κέρδη ισολογισμού	800.000.000
-Φόρος 35%	<u>-280.000.000</u>
Υπόλοιπο μετά το φόρο	<u>520.000.000</u>

$520.000.000 \times 5\% = 26.000.000 \text{ δρχ.} = \text{τακτικό αποθεματικό}$

β) Υπολογισμός του α' μερίσματος

1. Άρθρο 45 Ν. 2190 -> 500.000.000 χ 60/ο	=	30.000.000
-Αναλογούν φόρος 30.000.000 χ 35%	=	<u>-10.500.000</u>
Καθαρό ποσό		<u>19.500.000</u>

2. Ν. 876/79 - > Κέρδη ισολογισμού μετά από το φόρο	520.000.000
-Τακτικό αποθεματικό	<u>-26.000.000</u>
Υπόλοιπο κερδών	494.000.000
494.000.000 χ 35%(= 172.900.000 δρχ.	

(1) Ο συντελεστής 35% αποτελεί το κατώτερο όριο διανομής α' μερίσματος και δεν έχει σχέση, αλλά απλώς συμπίπτει, με το συντελεστή φόρου εισοδήματος 35%

Επειδή 172.900.000 > 19.500.000, ως α' μέρισμα διανέμεται το μεγαλύτερο ποσό που είναι **172.900.000 δρχ.**

γ) Υπολογισμός του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων:

Καθαρά κέρδη ισολογισμού (πραγματικά)	800.000.000
-Τακτικό αποθεματικό	-26.000.000
-Φόρος τακτικού αποθεματικού (26.000.000 χ 35/65)	-14.000.000
-Διανεμόμενα κέρδη	-202.900.000
α' μέρισμα 172.900.000	
Αμοιβές Δ.Σ. <u>30.000.000</u>	
202.900.000	
-Φόρος διανεμόμενων κερδών (202.900.000 χ 35/65)	<u>-109.253.840</u>
Υπόλοιπο αδιανεμήτων κερδών	447.846.160

447.846.160 x 30ο/o =- 134.353.840 δρχ. = ειδικό αφορολόγητο
αποθεματικό

δ) Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	800.000.000
Πλέον λογιστικές διαφορές	<u>40.000.000</u>
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	840.000.000
Μείον: -Αφορολόγητα έσοδα	-100.000.000
Πλέον: Αφορολόγητα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα	25.362.500
$202.900.000 \times 100.000.000 / 800.000.000 = 25.362.500$	
Πλέον: φόρος που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα ($25.362.500 \times 35/65$)	<u>13.656.730</u>
Κέρδη μετά από την φορολογική αναμόρφωση	779.019.230
Μείον: ειδικό αφορ. αποθεματικό επενδύσεων	<u>-134.353.840</u>
Φορολογητέα κέρδη	<u>644.665.390</u>

ΣΗΜ.: Στις Ε.Π.Ε. το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη του ισολογισμού μετά την αφαίρεση από αυτά του σχηματιζόμενου τακτικού αποθεματικού και των τυχόν απολήψεων.

Στις απολήψεις δεν συμπεριλαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή διότι αυτή δεν είναι καταβαλλόμενο ποσό στους διαχειριστές εταίρους, αλλά καθιερώθηκε μόνο για τον τρόπο φορολογίας των καθαρών κερδών της Ε.Π.Ε. Επίσης, ως τακτικό αποθεματικό λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από το άρθρο 24 του Ν. 3190/55 (δηλαδή τουλάχιστον 5% των καθαρών κερδών).

4ο Παράδειγμα: αφορά προσδιορισμό των αδιανέμητων κερδών που θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του Ν. 1892/90 και του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής για τη διανομή των κερδών

Η βιομηχανία ΑΣΤΗΡ Α. Ε., που έχει μετοχές ονομαστικές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο, είναι εγκαταστημένη στη Β' περιοχή και προέβη σε επέκταση του εργοστασίου της, η οποία επέκταση άρχισε το έτος 1994 και ολοκληρώθηκε το Μάιο του 1995. Η αξία της επένδυσης που πραγματοποιήθηκε ανήλθε στο ποσό των 150.000.000 δρχ., τις οποίες υπήγαγε στο καθεστώς των αφορολογήτων εκπτώσεων του Ν. 1892/90.

Η εταιρία κατά τη διαχειριστική χρήση 1995 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη, βάσει ισολογισμού, 80.000.000 δρχ. από τα οποία σχημάτισε τακτικό αποθεματικό 4.000.000 δρχ. και μοίρασε καθαρά μερίσματα (δηλαδή καθαρά ποσά που καταβάλλονται στους μετόχους) 26.000.000 δρχ. (βλέπε τρόπο υπολογισμού του α' μερίσματος και του τακτικού αποθεματικού στη σελίδα 65).

Επιπλέον η εταιρία δηλώνει με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1996 (διαχειριστικής χρήσης 1995) λογιστικές διαφορές 20.000.000 δρχ., οπότε τα κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση γίνονται 100.000.000 δρχ. ($80.000.000 + 20.000.000 - 100.000.000$ δρχ.).

Η πιο πάνω εταιρία, εκτός από την αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 που δικαιούται να σχηματίσει από τα κέρδη της, έχει ως σκοπό να σχηματίσει, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 1828/1989 και του άρθρου 2 του Ν. 1892/90, ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από τα αδιανέμητα κέρδη της, λόγω ανανέωσης του μηχανολογικού

εξοπλισμού στην οποία θα προβεί κατά την επόμενη τριετία, μέχρι το ανώτατο ποσό που προβλέπει ο νόμος.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί η αφορολόγητη έκπτωση του νόμου Ν. 1828/89 και το αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828/89 (που συμπληρώθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 1892/90).

1η Λύση

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η εταιρία δικαιούται να σχηματίσει από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης 1995, αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 και ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989. Πρώτα υπολογίζεται η **αφορολόγητη έκπτωση** που είναι **υποχρεωτική** και ύστερα σχηματίζεται **το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων** που ο σχηματισμός του είναι **δυνητικός**. Δηλαδή, σε περίπτωση που η επιχείρηση σχηματίσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό από τα αδιανέμητα κέρδη μιας χρήσης και στη συνέχεια, τα εναπομένοντα κέρδη δεν επαρκούν για το σχηματισμό του προβλεπόμενου από το Ν. 1892/90 ποσοστού αφορολόγητης έκπτωσης, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα έκπτωσης από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων ποσού επενδύσεων ίσο με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης για το οποίο δεν έκανε χρήση στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση (Εγκ. Υπ. Οικ. 1039272/3.5.91, πολ. 1094).

Ετσι λοιπόν έχουμε την εξής σειρά υπολογισμών:

α) Υπολογισμός της αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90

Αξία επενδύσεων του Ν. 1892/90 που αναγνωρίζεται

για έκπτωση (150.000.000 X 60%)

90.000.000

Τα αδιανέμητα κέρδη υπολογίζονται ως εξής:

Κέρδη πραγματικά	80.000.000
Λογιστικές διαφορές	<u>20.000.000</u>
Συνολικά κέρδη που δηλώθηκαν	100.000.000
Μείον: τακτικό αποθεματικό	4.000.000
Μείον: μερίσματα	<u>26.000.000</u> = 30.000.000
Μείον: αναλογούν φόρος	<u>-16.153.846</u>
30.000.000 x 35/65=16.153.846	

Υπόλοιπο δηλουμένων κερδών που δεν

διανέμονται 53.846.154

Η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 μπορεί να φτάσει μέχρι το 60% των κερδών που δεν διανέμονται.

Δηλαδή 53.846.154 x 60ο/ο = **32.307.692 δρχ.**

Επειδή 32.307.692 δρχ. < 90.000.000 δρχ., θα θεωρηθεί ως αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 το ποσό 32.307.692 δρχ. (δηλαδή όποιο από τα δύο παραπάνω ποσά είναι μικρότερο αυτό αναγνωρίζεται ως ποσό για σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης).

Η ακάλυπτη αξία επενδύσεων του Ν. 1892/90 που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης στις επόμενες χρήσεις είναι: 90.000.000 - 32.307.692 = 57.692.308 δρχ.

β) Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 (ή άρθρου 20 Ν. 1892/90)

Καθαρά κέρδη 1995		80.000.000
-Μείον τακτικό αποθεματικό	<u>4.000.000</u>	
-Μείον μερίσματα πληρωτέα	26.000.000	-30.000.000
Μείον αναλογούν φόρος		<u>-16.153.846</u>

$30.000.000 \times 35 / 65 = 16.153.646$ δρχ. (1)

1) Αν οι μετοχές ήταν ανώνυμες μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο, τότε, επειδή ο συντελεστής φόρου είναι 40%, ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη και στο τακτικό αποθεματικό θα υπολογίζονταν ως εξής: $30.000.000 \times 40 / 60 = 20.000.000$ δρχ. Δηλαδή ο αναλογούν φόρος θα ήταν 20.000.000 δρχ. αντί του ποσού 16.153.846 δρχ. που υπολογίστηκε πιο πάνω στο παράδειγμά μας λόγω του ότι ο συντελεστής φόρου ήταν 35% (αντί του 40%)

Πραγματικά κέρδη που δεν διανέμονται **33.846.154**

Το ποσοστό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού είναι 40%

Κατά συνέπεια, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 είναι:

$33.846.154 \times 40\% = - 13.538.461$ δρχ.

ΣΗΜ.: Αν είναι β' κατηγορίας βιβλία θα παίρνουμε τα κέρδη χρήσης και θα τα πολλαπλασιάζουμε κατ' ευθείαν με το ποσοστό 40ο/ο κλπ.

γ) Υπολογισμός των αδιανέμητων κερδών που θα φορολογηθούν

Κέρδη βάσει ισολογισμού 80.000.000

Λογιστικές διαφορές	<u>20.000.000</u>
Σύνολο κερδών που δηλώνονται	100.000.000
Μείον: αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90	-32.307.692
Μείον: ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων του άρθρ. 22 του Ν. 1828/89	<u>-13.538.461</u>
Υπόλοιπο κερδών που φορολογείται	54.153.847

Ο συντελεστής φόρου των κερδών στην περίπτωση αυτή είναι 35%

Ετσι ο φόρος των κερδών είναι: $54.153.846 \times 35\% = 18.953.846$ δραχ.

δ) Συγκεντρωτικός πίνακας διανομής κερδών χρήσης 1995

Οι πιο πάνω υπολογισμοί και διανομές κερδών μπορούν να συγκεντρωθούν στον παρακάτω πίνακα διανομής κερδών, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕ 31.12.1995

(Κέρδη χρήσης 1995 80.000.000 δρχ.)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝ Α	ΜΗ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ
Τακτικό αποθεματικό		4.000.000
Μερίσματα πληρωτέα	26.000.000	
Αφορολόγητη έκπτωση		32.307.692
Ειδικό αφορολόγ. αποθεματικό του άρθρ. 22 του Ν. 1828/89		13.538.461
Φόρος νομικών προσώπων	18.953.846	
Υπόλοιπο ζημιών εις νέο		-14.799.999
Σύνολο	44.953.846	35.046.154

Από τον παραπάνω πίνακα λόγω του σχηματισμού αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90 και αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828/89 και λόγω του ότι για την αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 ελήφθησαν υπόψη και οι λογιστικές διαφορές, **προέκυψε ζημία 14.799.999 δρχ.**

Η ζημία αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Πέρα από αυτό, δεν είναι επιτρεπτό να σχηματίζονται αφορολόγητα αποθεματικά και αφορολόγητες εκπτώσεις

από ζημίες, δηλαδή απαγορεύεται μετά το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών να προκύπτει "Υπόλοιπο ζημιών εις νέο".

Για το λόγο αυτό, θεωρείται σωστό, να υπολογιστεί πρώτα η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 επί των πραγματικών μόνο κερδών της χρήσης διότι αλλιώς χάνεται το δικαίωμα υπολογισμού της αφορολόγητης αυτής έκπτωσης του Ν. 1892/ 90 από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων και να μην υπολογιστεί αφορολόγητη έκπτωση στις λογιστικές διαφορές για τις οποίες δεν χάνεται το δικαίωμα από την επιχείρηση να διενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών χρήσεων για το ποσό επένδυσης που πραγματοποιήθηκε και στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση και οι οποίες αφορούν τις λογιστικές διαφορές (άρθρο 13 παρ. 1 β Ν. 1892/90).

Με τον τρόπο αυτό, τα υπόλοιπα κέρδη που απομένουν, και τα οποία θα θεωρηθούν ως ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828/89, είναι μεγαλύτερα, οπότε και το όφελος για την επιχείρηση μεγαλύτερο.

Ετσι λοιπόν έχουμε αμέσως παρακάτω τη 2η λύση για το ίδιο αυτό παράδειγμα:

2η Λύση

α) Υπολογισμός της αφορολόγητης έκπτωσης τον Ν. 1892/90

Κέρδη πραγματικά	80. 000. 000
-Διανεμόμενα και τακτικό αποθεματικό	-30. 000. 000
-Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα και τακτικό αποθεματικό	<u>-16.153. 846</u>
(30.000.000 x 35 /65=16.153.846 δρχ.)	
Υπόλοιπο	33.846.154

$33.846.154 \times 60\% = 20.307.692 \text{ δρχ.} = \text{αφορολόγητη έκπτωση}$

του Ν. 1892/90

$90.000.000 - 20.307.692 = 69.692.308$ δρχ. =- ακάλυπτη αξία
επένδυσης

β) Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων
του άρθρου 22 του Ν. 1828/89

Επειδή μεσολαβεί και ο φόρος των αδιανέμητων κερδών, το ανώτατο ποσό για σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 22 μπορεί να προσδιοριστεί με τη λύση του παρακάτω συστήματος δύο εξισώσεων με δύο αγνώστους, ως εξής:

$$\Phi = (K + \Delta - AE - A) \times 35\%$$

$$A = K - AE - \Phi - M - T.A$$

όπου Φ = φόρος εισοδήματος

K = καθαρά κέρδη = **80.000.000 δρχ.**

Δ = λογιστικές διαφορές = **20.000.000 δρχ.**

A = αποθεματικό του Ν. 1828/89

AE = Αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 = **20.307.692 δρχ.**

M = μερίσματα διανεμόμενα = **26.000.000 δρχ.**

$T.A$ = τακτικό αποθεματικό = **4.000.000 δρχ.**

Αντικαθιστούμε τις τιμές στο σύστημα και βρίσκουμε:

$$\Phi = (80.000.000 + 20.000.000 - 20.307.692 - A) \times 35\%$$

$$A = 80.000.000 - 20.307.692 - \Phi - 26.000.000 - 4.000.000$$

Λύνουμε το σύστημα αυτό και βρίσκουμε:

$$\Phi = 26.923.076 \text{ δρχ.} = \text{Φόρος}$$

A = 2.769.232 δρχ. = Αφορολόγητο αποθεματικό

γ) Μετά από τους πιο πάνω υπολογισμούς, ο πίνακας διανομής κερδών συντάσσεται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕ 31.12.1995

(Κέρδη χρήσης 1995 80.000.000 δρχ.)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝ Α	ΜΗ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ
Τακτικό αποθεματικό		4.000.000
Μερίσματα πληρωτέα	26.000.000	
Αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90		20.307.692
Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν.1828/89		2.769.232
Φόρος νομικού προσώπου	26.923.076	
Σύνολο	52.923.076	27.076.924

ΣΗΜ.: α) Για τον υπολογισμό της αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90 δικαιούται η επιχείρηση να λάβει υπόψη και τις λογιστικές διαφορές, ενώ για τον υπολογισμό του ειδικού αφορολόγητου ποσού του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 δεν λαμβάνονται υπόψη οι λογιστικές διαφορές.

β) Ο σχηματισμός της αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90 είναι υποχρεωτικός ενώ ο σχηματισμός του ειδικού αποθεματικού του Ν. 1828/89 είναι δυνητικός. Για το λόγο αυτό θα πρέπει πρώτα να σχηματίζεται η αφορολόγητη έκπτωση και ύστερα το αφορολόγητο ειδικό αποθεματικό. Διότι, αν η επιχείρηση σχηματίσει πρώτα το ειδικό

αποθεματικό και δεν περισσεύουν κέρδη για το σχηματισμό της αφορολόγητης έκπτωσης, τότε η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να εκπέσει από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, ποσό επένδυσης ίσο με το ποσό για το οποίο δεν έκανε χρήση στο συγκεκριμένο διαχειριστικό έτος (Υπ. Οικ. Εγκ. 1039272/3.5.91, πολ. 1094).

γ) Η επιχείρηση του παραδείγματός μας υποχρεούται να πραγματοποιήσει μέχρι 31.12.98, δηλαδή μέχρι τη λήξη της τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, καινούργια επένδυση ύψους τουλάχιστον 3.600.002 δρχ. ($2.769.232 + 2.769.232 \times 30\% = 830.770$ σύνολο 3.600.002 δρχ.).

Επίσης θα πρέπει η επιχείρηση αυτή να δαπανήσει μέσα στο 1996, πρώτο έτος της τριετίας, ποσό για επένδυση τουλάχιστον ίσο με το $1/3$ του αποθεματικού που σχηματίσθηκε δηλαδή $1/3 \times 2.769.232 = 923.077$ δρχ.

Λογιστικές εγγραφές που αφορούν τη διανομή των κερδών

(της 2ης λύσης)

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>31.12.95</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u>	<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>
<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>				
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΔΕΣΗ				
88.99.000 Κέρδη προς διάθεση χρήσης 1995				26.923.076
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΔΕΣΗ				
88.08.000 Κύριος φόρος εισοδήματος				26.923.076
Φόρος κερδών χρήσης 1995				

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.08.000 Κύριος φόρος εισοδήματος 26.923.076

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ

54.07.000 Κύριος φόρος εισοδήματος κερδών 26.923.076

Φόρος κερδών χρήσης 1995

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ

54.07.000 Κύριος φόρος εισοδήματος κερδών 26.923.076

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ

54.08.000 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων 1995 26.923.076

Φόρος κερδών χρήσης 1995

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.99.000 Κέρδη προς διάθεση χρήσης 1995 53.076.924

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

41.02.000 Τακτικό αποθεματικό 4.000.000

41.08.000 Αφορολόγητο αποθεματικό Ν.1892/90 20.307.692

41.08.001 Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1828/89 2.769.232

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

53.01.000 Μερίσματα πληρωτέα σε δρχ. 26.000.000

Διανομή κερδών

Στη συνέχεια, υπολογίζεται η **προκαταβολή φόρου** της τρέχουσας χρήσης, που ανέρχεται στο ποσό **13.461.538 δρχ.** (26.923.076 x 50o/o = 13.461.538 δρχ.). Με το ποσό αυτό της προκαταβολής φόρου **χρεώνεται** ο λογ. 33.13.000 "Προκαταβολή φόρου εισοδήματος" και **πιστώνεται** με το ίδιο ποσό ο λογ. 54.08.000.

5ο Παράδειγμα: αφορά σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90 και ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του Ν.1828/89 βιομηχανικής και εμπορικής επιχείρησης που έχει και αφορολόγητα έσοδα

Η εταιρία ΜΑΒΙΑ Α. Ε. είναι βιομηχανική και συγχρόνως εμπορική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Πάτρα.

Το μετοχικό της κεφάλαιο είναι 100.000.000 δρχ. διαιρημένου σε 100.000 μετοχές των 1.000 δρχ. ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής. Από τις μετοχές αυτές, οι 70.000 είναι ονομαστικές και οι 30.000 ανώνυμες. Η εταιρία αυτή δεν είναι εισαγμένη στο χρηματιστήριο.

Για τη χρήση 1995 δίνονται τα εξής στοιχεία:

Ακαθάριστα έσοδα βιομηχανικού κλάδου	1.200.000.000 δρχ.
Ακαθάριστα έσοδα εμπορικού κλάδου	400.000.000 δρχ.
Τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου	10.000.000 δρχ.
Εσοδα από οικοδομές	30.000.000 δρχ.
Κέρδη από συμμετοχές	20.000.000 δρχ.
Καθαρά κέρδη 1995 βάσει ισολογισμού	200.000.000 δρχ.

Το Δ.Σ. αποφάσισε να σχηματίσει τακτικό αποθεματικό με το νόμιμο ποσοστό 5%, να διανέμει ως α' μέρος το ελάχιστο ποσό που ορίζει ο νόμος και να διανέμει το ποσό 3.000.000 δρχ. ως αμοιβές στο Διοικητικό Συμβούλιο. Το ποσό 3.000.000 δρχ. αμοιβές Δ.Σ. είναι καθαρό ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου.

Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 1995 που υποβλήθηκε μέχρι 15.5.1996 δηλώθηκαν **λογιστικές διαφορές** (δαπάνες

που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά) 50.000.000 δρχ., δηλαδή δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη 250.000.000 δρχ. (200.000.000 + 50.000.000 - 250.000.000 δρχ.).

Η εταιρία είχε πραγματοποιήσει σε προηγούμενη χρήση παραγωγικές επενδύσεις του Ν. 1892/90 και την 1.1.1995 είχε αναγνωριζόμενη ακάλυπτη αξία επενδύσεων του Ν. 1892/90 18.000.000 δρχ. (30.000.000 x 60ο/ο - 18.000.000). Επειδή η εταιρία πρόκειται να αγοράσει καινούργιο μηχανολογικό εξοπλισμό του εργοστασίου της, επιθυμεί να σχηματίσει και ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828/89.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να υπολογιστεί η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 και το ειδικό αφορολόγητο ποσό του Ν. 1828/89 που δικαιούται νόμιμα να σχηματίσει η εταιρία αυτή.

Λύση

α) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος στα πραγματικά κέρδη του ισολογισμού.

Επειδή, στις ονομαστικές μετοχές ο συντελεστής φόρου είναι 35ο/ο και στις ανώνυμες 40ο/ο, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Είδος μετοχών	Αριθμός μετοχών	Ποσοστά μετοχών στο κεφάλαιο	Καθαρά κέρδη προ φόρου	Συντελεστής φόρου	Φόρος εισοδήματος	Συντελεστής αναγωγής καθαρών κερδών σε
---------------	-----------------	------------------------------	------------------------	-------------------	-------------------	--

						μικτά
Ονομαστικές	70.000	(1) 70%	(2) 140.000.000	35%	49.000.000	(3) 0,245
Ανώνυμες	30.000	30%	60.000.000	40%	24.000.000	0,120
Σύνολο	100.000	100%	200.000.000		73.000.000	(4) 0,365 (36,5%)

(1) $70.000 / 100.000 = 70\%$

(2) $200.000.000 / 100.000 \times 70.000 = \mathbf{140.000.000 \text{ δρχ.}}$

(3) $70\% \times 35\% = \mathbf{0,245}$

(4) Επειδή υπάρχουν ονομαστικές μετοχές που φορολογούνται με 35% και ανώνυμες μετοχές που φορολογούνται με 40%, για την αναγωγή των καθαρών κερδών σε μικτά ή και σε άλλες περιπτώσεις θα χρησιμοποιείται ο συντελεστής 0.365 ή **36,5%**.

β) Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού

Κέρδη ισολογισμού	200.000.000
-Φόρος κερδών ισολογισμού	<u>-73.000.000</u>
Υπόλοιπα ' κέρδη μετά από το φόρο	127.000.000

Τακτικό αποθεματικό = **6.350.000 δρχ.**
(127.000.000 χ 5ο/ο = 6.350.000 δρχ.)

γ) Υπολογισμός του α' μερίσματος

1. Άρθρο 45 Ν. 2190 - > Μετοχικό Κεφάλαιο 100.000.000 χ 6% =	
=	6.000.000
-Αναλογούν φόρος 6.000.000 χ 36,5% =-	<u>-2.190.000</u>
Καθαρό ποσό	<u>3.810.000</u>
2. Ν. 876/79 -> Κέρδη ισολογισμού μετά από το φόρο	127.000.000
-Τακτικό αποθεματικό	<u>-6.350.000</u>
Υπόλοιπο κερδών	<u>120.650.000</u>

120.650.000 χ 35% = 42.227.500 δρχ.

Επειδή, 42.227.500 > 3.810.000, ως α' μέρισμα παίρνεται το **μεγαλύτερο ποσό** που είναι **42.227.500 δρχ.**

δ) Οι αμοιβές του Δ.Σ. καθορίστηκαν στο ποσό των 3.000.000 δρχ.

ε) Υπολογισμός της αφορολόγητης έκπτωσης τον Ν. 1892/90

1. Η αξία επένδυσης του Ν. 1892/90 που αναγνωρίζεται για έκπτωση είναι:

$$30.000.000 \times 60\% = 18.000.000 \text{ δρχ.}$$

2. Το ανώτατο ποσό κερδών για αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 βρίσκεται ως εξής:

Κέρδη βάσει ισολογισμού		200.000.000 δρχ.
Λογιστικές διαφορές δαπανών		<u>50.000.000 δρχ.</u>
Σύνολο δηλωμένων κερδών		250.000.000 δρχ.
Μείον: τακτικό αποθεματικό	-6.350.000	
Μείον: μερίσματα πληρωτέα	-42.227.500	
Μείον: αμοιβές μελών Δ.Σ.	<u>-3.000.000</u>	-51.577.500 δρχ.
Μείον: αναλογούν φόρος		<u>-29.646.909 δρχ.</u>
$51.577.500 \times 36,5/63,5 = 29.646.909$		
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		168.775.591 δρχ.

(1) Ο συντελεστής αναγωγής είναι 0,365 ή 36,5%. Από το ποσοστό 100% αφαιρείται ο συντελεστής αναγωγής και αυτό που απομένει γραφεται στον παρονομαστή του κλάσματος. Δηλαδή έχουμε: $100 - 36,5 = 63,5$.

Από το υπόλοιπο των αδιανέμητων κερδών που είναι 168.775.591 δρχ για το σχηματισμό της αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90, παίρνεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο βιομηχανικό και εμπορικό κλάδο με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα βιομηχανικού κλάδου	1.200.000.000	
Ακαθάριστα έσοδα εμπορικού κλάδου	<u>400.000.000</u>	600.000.000
Εσοδα από τόκους εντόκων		
γραμμάτων του Δημοσίου	10.000.000	
Εσοδα από οικοδομές	30.000.000	
Κέρδη από συμμετοχές	<u>20.000.000</u>	<u>60.000.000</u>
Σύνολο		1.660.000.000

Ετσι έχουμε :

Υπόλοιπα κέρδη που αναλογούν στον βιομηχανικό και εμπορικό κλάδο
162.675.266 δρχ.

$168.775.591 \times 1.600.000.000 / 1.660.000.000 = 162.675.266$ δρχ

Η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1892/90 είναι μέχρι το 60% του ποσού των 162 675.266 δρχ.

Δηλαδή :

$162.675.266 \times 60\% = - 97.605.159$ δρχ)

. Επειδή $97.605.159 > 18.000.000$ δραχ., (αξία επένδυσης που εκπίπτει) ως αφορολόγητη έκπτωση του Ν.1892/90 θεωρείται ποσό 18.000.000 δραχ (δηλαδή παίρνεται όποιο ποσό από τα δύο παραπάνω συγκρινόμενα ποσά είναι μικρότερο). Ετσι, δεν υπάρχει ακάλυπτη αξία επενδύσεων του Ν. 1892/90 που να μεταφερθεί για έκπτωση στα επόμενα έτη.

στ) Υπολογισμός του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού τον Ν.

1828/89

Καθαρά κέρδη 1995 βάσει ισολογισμού		200.000.000
Μείον: τακτικό αποθεματικό	-6.350.000	
Μείον: μερίσματα πληρωτέα	-42.227.500	
Μείον: αμοιβές μελών Δ.Σ.	<u>-3.000.000</u>	-51.577.500
Μείον: αναλογούν φόρος		<u>-29.646.909</u>
51.577.500 x 36.5 / 63.'5 = 29.646.909		
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		<u>118.775.591</u>

Το ποσοστό του αφορολόγητου ειδικού αποθεματικού είναι 40%

Κατά συνέπεια έχουμε:

Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828/89 = **47.510.236 δρχ.**
(118.775.591 x 40% = 47.510.236 δρχ.)

ζ) Προσδιορισμός του αποθεματικού που προκύπτει από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

Τα διανεμόμενα κέρδη είναι: 42.227.500 δρχ. (μέρισμα) + 3.000.000 δρχ.

(αμοιβές Δ.Σ.) = σύνολο **45.227.500 δρχ.**

Τα κέρδη χρήσης (βάσει ισολογισμού) είναι: **200.000.000 δρχ.**

Ετσι έχουμε :

Εσοδα από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου 10.000.000 δρχ.

-Αναλογία εντόκων γραμματίων στα διανεμόμενα -2.261.375 δρχ.

$(10.000.000 \times 45.227.500 / 2.000.000 = 2.261.375 \text{ δρχ})$

-Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα έντοκα
γραμμάτια

-1.299.845 δρχ.

$(2.261.375 \times 36.5 / 63.5 = 1.299.845 \text{ δρχ.})$

Υπόλοιπο που θα εμφανίζεται ως αποθεματικό

6.438.780 δρχ.

η) Υπολογισμός των κερδών που θα φορολογηθούν στο όνομα
της Α.Ε και του φόρου των κερδών αυτών (ο συντελεστής φόρου
είναι 36,5%, δηλαδή ο συντελεστής αναγωγής)

Κέρδη βάσει ισολογισμού	200.000.000
Λογιστικές διαφορές	<u>50.000.000</u>
Σύνολο	250.000.000
-Εσοδα από συμμετοχές	-20.000.000
-Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/90	-18.000.000
-Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1828/89	-47.510.236
-Εσοδα από έντοκα γραμμάτια	-10.000.000
Πλέον: Αναλογία εντόκων γραμματίων στα διανεμόμενα	2.261.375
Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα έντοκα γραμμάτια	<u>1.299.845</u>
Κέρδη που θα φορολογηθούν στο όνομα της Α.Ε.	<u>158.050.984</u>
Κύριος φόρος εισοδήματος	57.688.609
(158.050.984 x 36,5% = 57.688.609 δρχ.)	
Πλέον συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές	900.000
(30.000.000 x 3% = 900.000 δρχ.)	
Συνολικός φόρος εισοδήματος	<u>58.588.609</u>

ΣΗΜ.: α) Για τον υπολογισμό της αφορολόγητης έκπτωσης του Ν. 1892/90, λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη του ισολογισμού προσαυξημένα και με τις λογιστικές διαφορές που αναλογούν στον βιομηχανικό και εμπορικό κλάδο και ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιήθηκαν, ενώ για τον υπολογισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828/89 λαμβάνονται υπόψη μόνο τα κέρδη του ισολογισμού που αναλογούν σε όλους τους κλάδους αλλά κατα περιοχή όμως χωριστά

β) Τα κέρδη που διανέμονται και το τακτικό αποθεματικό αποτελούν συνολικά το παραπάνω ποσό 51.577.500 δρχ. Το ποσό αυτό είναι καθαρό, δηλαδή είναι ποσό που έχει απομείνει μετά την αφαίρεση του φόρου που είναι για το μέρος που αναλογεί στις ονομαστικές μετοχές 35ο/ο και για το μέρος που αναλογεί στις ανώνυμες μετοχές 40ο/ο.

Για να αποφύγουμε τους πολύπλοκους υπολογισμούς υπολογίσαμε το συντελεστή αναγωγής που είναι 36,5% και ο οποίος εφαρμόζεται ως ενιαίος συντελεστής πάνω στα συνολικά διανεμόμενα κέρδη και τακτικό αποθεματικό.

Ετσι, για τον προσδιορισμό του φόρου που αναλογεί, το ποσό 51.577.500 δρχ. ανάγεται πρώτα σε μικτό ποσό και ύστερα, πάνω σ' αυτό εφαρμόζεται ο συντελεστής φόρου 36,5ο/ο.

Δηλαδή, $51.577.500 / (1 - 0,365 = 0,635) = 81.224.409$ δρχ. = μικτό ποσό -> $81.224.409 \times 36,5ο/ο = 29.646.909$ δρχ. = **φόρος που αναλογεί.**

Για ευκολία όμως ο φόρος υπολογίζεται και ως εξής: $51.577.500 \times 36,5 / 63,5 = 29.646.909$ δρχ. = **φόρος που αναλογεί.** Αν οι μετοχές ήταν στο τέλος της χρήσης π.χ. όλες ανώνυμες μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο (οπότε ο συντελεστής φόρου θα ήταν 40%), ο υπολογισμός για το φόρο που αναλογεί θα γινόταν ως εξής: $51.577.500 \times 40 / 60 = 34.385.000$ δρχ. **φόρος που αναλογεί.** Επίσης, αν στο τέλος της χρήσης, οι μετοχές ήταν όλες ονομαστικές (οπότε θα ήταν συντελεστής φόρου 35%), ο υπολογισμός για το φόρο που αναλογεί θα γινόταν ως εξής: $51.577.500 \times 35 / 65 = 27.772.500$ δρχ. = **φόρος που αναλογεί.**

Λογιστικές εγγραφές

α) Τα πραγματικά κέρδη του ισολογισμού είναι 200.000.000 δρχ.

Τα κέρδη αυτά απεικονίζονται στην πίστωση του λογ/σμού 88.00.000 "Καθαρά κέρδη". Ο φόρος των κερδών αυτών, όπως προκύπτει και από τους υπολογισμούς της περίπτωσης η της σελίδας 70 είναι συνολικά **58.588.609 δρχ.** Με το ποσό αυτό του φόρου γίνονται οι εξής εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.95 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
---	---------------	----------------

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
------------------------------	--	--

88.08.000 Φόρος εισοδήματος 1995	58.588.609	
----------------------------------	------------	--

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
----------------------------------	--	--

54.07.000 Φόρος εισοδήματος 1995		58.588.609
----------------------------------	--	------------

Φόρος εισοδήματος 1995		
------------------------	--	--

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
----------------------------------	--	--

54.07.000 Φόρος εισοδήματος 1995	58.588.609	
----------------------------------	------------	--

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
----------------------------------	--	--

54.08.000 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων 1995		58.588.609
---	--	------------

Φόρος εισοδήματος 1995		
------------------------	--	--

β) Ο λογ/σμός 88.08.000 πιστώνεται με το ποσό 32.308.609 δρχ. για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 88.99.000 "Καθαρά κέρδη προς διάθεση". Δηλαδή γίνεται η εξής εγγραφή:

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.99.000 Καθαρά κέρδη προς διάθεση 141.411.391

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

41.02.000 Τακτικό αποθεματικό 6.350.000

41.08.000 Αφορολόγητο αποθεματικό

N. 1892/90 18.000.000

41. 08. 001 Αφορολόγητο αποθεματικό

N. 1828/89 χρήσης 1995 47.510.236

41.90.000 Αποθεματικό από τόκους

εντόκων γραμματίων Δημοσίου 6.438.780

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ

42. 00. 000 Υπόλοιπο κερδών 1995 εις νέο 17.884.875

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

53.01.000 Μερίσματα μετοχών 42.227.500

53.08.000 Αμοιβές Δ.Σ. 3.000.000

Διάθεση αποτελεσμάτων χρήσης 1995

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Αφορολόγητο αποθεματικό 25% πάνω στα κέρδη των εμπορικών επιχειρήσεων για επενδύσεις (άρθρο 11 Ν. 1882/90, άρθρο 21 Ν. 1892/90, Απ. Υπ. Οικ. & Εθν. Οικ. 1055503/89) (αφορά μέχρι και χρήση 1993)

1. Απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος ποσό μέχρι και 25% των συνολικών αδιανέμητων καθαρών κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων των χρήσεων 1990 μέχρι και 1993 (οικονομικά έτη 1991 μέχρι και 1994) που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, με σκοπό την κατασκευή ή επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων που θα χρησιμοποιηθούν ως επαγγελματικές στέγες, αποθηκευτικοί χώροι, ψυκτικοί χώροι, εκθεσιακοί χώροι ή συσκευαστήρια καθώς και την αγορά καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού, που αφορά τη διαλογή, συσκευασία και αποθήκευση των προϊόντων της επιχείρησης και ηλεκτρονικών υπολογιστών ή άλλων συστημάτων μηχανοργάνωσης ή αυτοματοποίησης των σχετικών διαδικασιών (για τη χρήση 1989 το ποσοστό ήταν 20% και για τις χρήσεις 1990 μέχρι και 1993 έγινε 25%). Ειδικά για τις εμπορικές επιχειρήσεις που εισάγονται για πρώτη φορά στο χρηματιστήριο, το πιο πάνω ποσοστό των συνολικών αδιανέμητων καθαρών κερδών ορίζεται σε 35% και ισχύει από το έτος εισαγωγής τους στο χρηματιστήριο (ισχύει για όσες επιχειρήσεις

εισάγονται από 31.7.90 και μετά). Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται μέσα στο πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν από δικά τους ή δανειακά κεφάλαια για την πραγματοποίηση της επένδυσης τουλάχιστον διπλάσιο ποσό από το 1/3 του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού και συνολικά στα τρία χρόνια επένδυση διπλάσιας αξίας από το ποσό του σχηματιζόμενου αφορολόγητου αποθεματικού.

Σε περίπτωση που δεν δαπανήθηκε το πιο πάνω ποσό στο πρώτο έτος υποχρεούται η επιχείρηση να υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο οποίο ανάγεται το μέρος των καθαρών κερδών που απηλλάγησαν από τη φορολογία εισοδήματος. Η δήλωση αυτή είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλονται πάνω στο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση αυτή, οι προσαυξήσεις που προβλέπονται για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.

Για τις εμπορικές και τις διαμεταφορικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 του Ν. 1892/90 του μεταποιητικού τομέα ισχύουν τα ποσοστά και τα λοιπά δεδομένα του άρθρου 22 του Ν. 1828/89. Δηλαδή για τις εμπορικές επιχειρήσεις που θα πραγματοποιήσουν παραγωγικές επενδύσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 του Ν. 1892/90 στο **μεταποιητικό τομέα**, απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος ποσό μέχρι και 30% στην περιοχή Α' και **40%** στις υπόλοιπες περιοχές (η **40%** και **50%** αντίστοιχα στις ειδικές περιπτώσεις) των συνολικών αδιανέμητων καθαρών κερδών των χρήσεων 1990 έως και 1993 (οικονομικά έτη 1991 έως 1994) που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κλπ. Δηλαδή, αν μια εμπορική επιχείρηση πραγματοποιεί δαπάνες επένδυσης ανέγερσης ξενοδοχείου τότε η επένδυση αυτή αποτελεί μεν επένδυση του άρθρου 1 του Ν. 1892/90 αλλά δεν αναφέρεται όμως στον μεταποιητικό τομέα, οπότε δεν δικαιούται η επιχείρηση τα παραπάνω ποσοστά 30% ή 40%

ούτε και κανένα άλλο ποσοστό για σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Ως **αδιανέμητα καθαρά κέρδη** για τον υπολογισμό των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδήματος κερδών, λαμβάνονται για τις επιχειρήσεις που τηρούν **βιβλία γ' κατηγορίας** του Κ.Β.Σ. τα **καθαρά κέρδη** που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, των κερδών που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους των προσωπικών εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή του επιχειρηματία που ασκεί ατομικά την επιχείρησή του και του φόρου 35% που αναλογεί στα αφαιρούμενα αυτά ποσά (εκτός εκείνων της ατομικής επιχείρησης).

Τα πιο πάνω μπορούν να εφαρμοστούν μόνο από **εμπορικές επιχειρήσεις** που ασχολούνται με **την αγορά και πώληση εμπορευμάτων** και οι οποίες τηρούν **βιβλία β' ή γ' κατηγορίας** του Κ.Β.Σ.

Το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε στις πιο πάνω επενδύσεις στο διάστημα των τριών (3) ετών από το χρόνο σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού μεταφέρεται σε **αύξηση του κεφαλαίου** της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

Αν η επιχείρηση, μέσα στην πιο πάνω τριετία, δεν πραγματοποιήσει επενδύσεις διπλάσιας αξίας ή κατά 30% μεγαλύτερες από το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού (ανάλογα), τότε το μέρος του αποθεματικού που αναλογεί στη μη πραγματοποιηθείσα επένδυση προστίθεται στα καθαρά κέρδη του οικείου οικονομικού έτους που αφορά, **προσαυξανομένου** του αναλογούντος φόρου κατά εξήντα τα εκατό (60%). Για το λόγο αυτό υποχρεούται η επιχείρηση να υποβάλλει **μέσα σ' ένα μήνα** από τη λήξη της τριετίας σχετική δήλωση στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καταβάλλοντας τον οφειλόμενο φόρο **εφ'απαξ**.

Σε περίπτωση **πώλησης των επενδυτικών αγαθών**, με την αξία των οποίων μειώθηκαν τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη, μετά την παρέλευση τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και μέσα σε 3 έτη από τη λήξη του χρόνου αυτού, το ποσό που εκπέσθηκε θα προστίθεται στα καθαρά κέρδη του έτους εκποίησης, **προσαυξανόμενο κατά 100%**. Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα επενδυτικά αγαθά που πουλήθηκαν **μέσα σε 6 μήνες** από την πώλησή τους, με νέα καινούργια επενδυτικά αγαθά ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία αποτελούν επένδυση, σύμφωνα με τα εκτεθέντα πιο πάνω.

Το **αφορολόγητο αποθεματικό** που σχηματίζεται σύμφωνα με τον πιο πάνω τρόπο **προστίθεται** στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση για την οποία τα βιβλία της επιχείρησης κρίνονται **ανεπαρκή ή ανακριβή** και κατά το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που σχηματίσθηκε στη χρήση αυτή.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορία τον Κ.Β.Σ. υποχρεούνται:

α) Να **χρεώσουν** το λογισμό "κέρδη χρήσης. ." με το ποσό των αδιανέμητων κερδών που θα χρησιμοποιηθεί για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων και μέχρι του ποσού που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις, με **πίστωση** του αναλυτικού λογ/σμού "Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων της παρ. 1 της 1055503/89 απόφασης, διαχειριστικής χρήσης.".

β) Να εμφανίζουν στην **απογραφή και στον ισολογισμό** τις νέες επενδύσεις, **ξεχωριστά** από τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία.

γ) Να καταχωρούν σε **αναλυτικό καθολικό, θεωρημένο** από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ή σε οποιοδήποτε άλλο θεωρημένο βιβλίο τις **νέες**

επενδύσεις που θα αρχίσουν μέσα στην επόμενη από το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων διαχειριστική χρήση.

Δηλαδή οι επιχειρήσεις αυτές θα τηρήσουν στο βιβλίο αυτό εξωλογιστικά ξεχωριστό λογαριασμό με τον τίτλο "επενδύσεις για κάλυψη ειδικού αποθεματικού από κέρδη διαχειριστικής χρήσης .." στη **χρέωση** του οποίου θα καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν επενδύσεις αυτού του είδους και στην **πίστωση**, θα καταχωρείται η αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να θεωρήσουν ένα βιβλίο επενδύσεων στο οποίο θα τηρούν τους πιο κάτω λογ/σμούς:

α) Ιδιαίτερο λογ/σμό αποθεματικού με τίτλο "ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων της παρ. 1 της 1055503/1989 απόφασης, διαχειριστικής χρήσης. " στην **πίστωση** του οποίου θα αναγράφεται το μέρος των κερδών της διαχειριστικής χρήσης που θα χρησιμοποιηθεί σε επενδύσεις αυτού του είδους, οι οποίες θα αρχίσουν να πραγματοποιούνται μέσα στην επόμενη διαχειριστική χρήση από αυτή στην οποία αναφέρεται το πιο πάνω αποθεματικό.

β) Ιδιαίτερο λογ/σμό με τον τίτλο "επενδύσεις για κάλυψη ειδικού αποθεματικού από κέρδη διαχειριστικής χρήσης ." στη **χρέωση** του οποίου θα καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν επενδύσεις αυτού του είδους και στην **πίστωση** θα καταχωρείται η αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών στοιχείων.

γ) Ιδιαίτερο λογ/σμό για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο ο οποίος θα **χρεώνεται** με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου και θα **πιστώνεται** με την αξία της τυχόν πώλησής του.

Οι εμπορικές επιχειρήσεις που θα σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, υποχρεώνονται να υποβάλουν μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τα ακόλουθα:

1) Υπεύθυνη δήλωση στην οποία θα περιλαμβάνονται τα εξής:

δηλώνω ότι: **α)** Το ποσό των καθαρών κερδών που προέκυψαν μέσα στο έτος αυτό είναι δρχ, **β)** Το ποσό των κερδών που διατέθηκε για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού είναι δρχ....**γ)** Το ποσό των κερδών που διανεμήθηκαν με οποιαδήποτε μορφή ή που αναλήφθηκαν από τους εταίρους (ή τον επιχειρηματία που ασκεί ατομικά την επιχείρησή του) είναι δρχ ..., **δ)** Το ποσό των αδιανέμητων καθαρών κερδών της χρήσης αυτής είναι δρχ. .. και **ε)** Το ποσό των καθαρών κερδών που διατίθεται για σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων είναι δρχ...

2) Για τον **πρώτο χρόνο** της τριετίας, υποβάλλεται (μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος) **κατάσταση** στην οποία θα εμφανίζεται το ύψος των δαπανών επένδυσης που πραγματοποιήθηκαν, κατά κατηγορία δαπάνης, καθώς και υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από "τα τηρηθέντα, από την επιχείρηση, βιβλία και στοιχεία".

