

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ**

**Μ Π Σ ΣΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΓΙΑ
ΣΤΕΛΕΧΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ
ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ν. ΓΙΑΝΝΟΥΚΟΥ
ΜΧΑΝ/0105**

**ΘΕΜΑ : << ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΦΟΡΟΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΠΟΨΗ >>**

ΕΠΙΒΛ/ΝΤΕΣ : Γ. ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ – Ν. ΤΣΑΓΚΑΡΑΚΗΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ , ΙΟΥΝΙΟΣ 2003

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

ΣΕΛ. 6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΥ ΝΟΜΟΥ

2601/98

ΣΕΛ. 7-34

1.1	ΓΕΝΙΚΑ	σελ. 8
1.2	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΝΟΜΟΥ 2601/98	σελ. 9
1.3	ΕΙΔΗ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	σελ. 10-18
1.4	ΕΝΙΣΧΥΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	σελ. 19-21
1.5	ΜΗ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ & ΔΑΠΑΝΕΣ –ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	σελ. 22-23
1.5.1	ΜΗ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	σελ. 22
1.5.2	ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ	σελ. 22-23
1.5.3	ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	σελ. 23
1.6	ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΚΙΝΗΤΡΩΝ Ν. 2601/98	σελ. 24
1.7	ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΝΑ ΠΕΡΙΟΧΗ – ΦΟΡΕΑ	σελ. 25-29
1.8	ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	σελ. 30-31
1.9	ΙΔΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ	σελ. 31
1.10	ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΙΤΗΣΕΩΝ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ Ν. 2601/98 – ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ	σελ. 31-34
1.10.1	ΑΙΤΗΣΕΙΣ - ΑΡΜΟΔΙΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	σελ. 31-33
1.10.2	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ	σελ. 33-34

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 2601/98 Σελ. 35-55

2.1	ΓΕΝΙΚΑ	σελ. 36
2.2	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ	σελ. 37-44
2.3	ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ- ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ – ΥΠΟΒΟΛΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	σελ. 44-46
2.3.1	ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ	σελ. 44-45
2.3.2	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ	σελ. 45
2.3.3	ΥΠΟΒΟΛΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	σελ. 46

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ - ΑΣΚΗΣΕΙΣ Σελ. 47-55

ΕΦΑΡΜΟΓΗ	1	σελ. 47-48
ΕΦΑΡΜΟΓΗ	2	σελ. 48-50
ΕΦΑΡΜΟΓΗ	3	σελ. 50-54
ΕΦΑΡΜΟΓΗ	4	σελ. 55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΤΟΥ Ν. 1892/90 ΣΕΛ. 56-71

3.1	ΓΕΝΙΚΑ	σελ. 57
3.2	ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ Ν. 1892/90	σελ. 58-62
3.2.1	ΓΕΝΙΚΑ	σελ. 58
3.2.2	ΠΕΡΙΟΧΕΣ	σελ. 58-60
3.2.3	ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	σελ. 61-62
3.3	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ	σελ. 62-63
3.3.1	ΠΟΣΟΣΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ	σελ. 62-63
3.4	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ- ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ	σελ. 63-65

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ – ΑΣΚΗΣΕΙΣ ΣΕΛ. 66-71

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1 σελ. 66-69

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2 σελ. 69-71

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΙΔΙΚΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν.

1828/89 ΣΕΛ. 72-85

4.1	ΓΕΝΙΚΑ	σελ. 73-74
4.2	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ	σελ. 75-78
4.2.1	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΝΤΑΙ ΤΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ	σελ. 75
4.2.2	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΝΤΑΙ ΤΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ – ΜΗ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	σελ. 75-78
4.3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ	σελ. 78
4.4	ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ	σελ. 79

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ – ΑΣΚΗΣΕΙΣ ΣΕΛ. 80-85

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1 σελ. 80-82

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2 σελ. 83-85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ Σελ. 86-91

5.1	Α.Ε. ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.	σελ. 87
5.2	Α.Ε. ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΚΑΙ Ε.Π.Ε.	σελ. 87-88
5.3	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 ν. 1828/89	σελ. 88
5.4	ΠΟΙΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΑΛΥΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Η ΜΕΙΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	σελ. 88-89
5.4.1	ΓΙΑ Α.Ε.	σελ. 89
5.4.2	ΓΙΑ Ε.Π.Ε	σελ. 89
5.5	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ	σελ. 89-90
5.6	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ	σελ. 90-91

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕΛ. 92-99

6.1	ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	σελ. 93
6.2	ΜΟΡΦΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	σελ. 94-95
6.3	ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ	σελ. 95-96
6.4	ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	σελ. 96-97

<u>ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ – ΑΣΚΗΣΕΙΣ</u>	<u>ΣΕΛ. 98-99</u>
<u>ΕΦΑΡΜΟΓΗ</u> <u>1</u>	<u>ΣΕΛ. 98-99</u>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΣΕΛ. 101-104

ΠΗΓΕΣ

α)	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	<u>σελ.</u>	105-107
β)	ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	<u>σελ.</u>	107-109
γ)	ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	<u>σελ.</u>	109
δ)	ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ	<u>σελ.</u>	109

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

- ♦ **ΑΙΤΗΣΗ ΥΠΑΓΩΓΗΣ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ Ν. 2601/98**
- ♦ **ΑΙΤΗΣΗ ΥΠΑΓΩΓΗΣ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ Ν. 1892/90**
- ♦ **ΕΝΤΥΠΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή έχει ως σκοπό να καταγράψει , να αξιολογήσει και να παρουσιάσει τα φορολογικά κίνητρα για ιδιωτικές επενδύσεις και ειδικά τον τρόπο λειτουργίας των αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων , με βάση τους αναπτυξιακούς νόμους , τη φορολογική νομοθεσία , τη λογιστική πρακτική του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και τις μεθόδους και τεχνικές της φορολογικής ελεγκτικής .

Η έρευνα έχει εφαρμοσμένο προσανατολισμό και στηρίζεται στην ανάλυση του Ν. 2601/98 (αναπτυξιακό νόμος) , του Ν. 1892/90 και του άρθρου 22 του Ν. 1828/89. Συγκεντρώνονται και αναλύονται αποφάσεις , εγκύκλιοι , νόμοι , ερμηνευτικές διαταγές του Υπουργείου Οικονομικών , γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ. , άρθρα – μελέτες που έχουν δημοσιευθεί σε λογιστικά – φορολογικά περιοδικά και στον οικονομικό τύπο . Επίσης γίνεται καταγραφή της σύγχρονης βιβλιογραφίας που αναφέρεται στη μελέτη των αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων από φορολογικής – λογιστικής και φοροελεγκτικής άποψης .

Στόχος της Πολιτείας είναι η προσέλκυση ιδιωτικών επενδύσεων με σκοπό τη μείωση της ανεργίας , την αύξηση του Α.Ε.Π. , τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας και παραγωγικότητας της οικονομίας . Το βασικότερο μέσο που έχει η Πολιτεία για να επιτύχει το συγκεκριμένο σκοπό είναι τα αναπτυξιακά κίνητρα προς ιδιώτες . Με το θεσμικό πλαίσιο που διαθέτει παρέχει κίνητρα για την αύξηση των επενδύσεων με ευνοϊκούς όρους . Τα τελευταία χρόνια , παρατηρείται διεθνώς η τάση να δίνονται όλο και περισσότερα φορολογικά κίνητρα για την προσέλκυση ιδιωτικών επενδύσεων . Στη χώρα μας σημαντικό ρόλο αναπτυξιακής πολιτικής τα τελευταία δεκαπέντε χρόνια έπαιξαν τα κίνητρα των αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων . Με την απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος οι επιχειρήσεις εξασφαλίζουν την απαιτούμενη ρευστότητα για την πραγματοποίηση επενδύσεων και αναπτυξιακών προγραμμάτων όπως ο εκσυγχρονισμός της παραγωγής με καινούργια μηχανήματα , η βελτίωση της κτιριακής υποδομής , η ανάπτυξη της έρευνας για την βελτίωση των προϊόντων κλπ. .

Η παρούσα εργασία παρουσιάζει και αναλύει τον τρόπο λειτουργίας και εφαρμογής των αφορολόγητων αποθεματικών για επενδύσεις από το 1989 έως σήμερα . Η έρευνα έχει εφαρμοσμένο προσανατολισμό και δίνει έμφαση στις εφαρμογές – ασκήσεις .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΥ ΝΟΜΟΥ 2601/98

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Ο αναπτυξιακός νόμος 2601/98 (ΦΕΚ 81/Α/15-04-98) αναφέρεται σε κίνητρα προσέλκυσης επενδύσεων που παρέχει η πολιτεία με σκοπό την ανάπτυξη ιδιωτικών επενδύσεων στη χώρα και μέσω αυτών, όπως αναφέρει το άρθρο 1 του Νόμου, επιδιώκεται :

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

Ο αναπτυξιακός νόμος και η φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνουν διατάξεις που αφορούν τις επιχορηγήσεις, την επιδότηση των τόκων δανείων, την επιδότηση συμβάσεων leasing, τα αφορολόγητα αποθεματικά από τα κέρδη των επιχειρήσεων .

Σύμφωνα με στοιχεία που παρουσιάστηκαν πρόσφατα στη Βουλή (Απρίλιος 2003) κατά την περίοδο 1998-2002 (πενταετία) επιδοτήθηκαν με βάση τον Ν. 2601/98 2.262 επιχειρήσεις, με επενδύσεις συνολικού ύψους 2,86 δις €, ενώ η δημόσια συνδρομή διαμορφώθηκε σε 964 εκατ. €, που αντιστοιχεί στο 33% του συνολικού μέσου ύψους των επενδυτικών προγραμμάτων. Με βάση τα ίδια στοιχεία το ύψος των επενδύσεων ανέρχεται σε 600 με 700 εκατ. € και οι αντίστοιχες επιδοτήσεις σε 200 με 250 εκατ. €. (εφημ. “ Ο Κόσμος του Επενδυτή” Αρ. Φύλλου 24 03/05/2003) .

1.2 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΝΟΜΟΥ 2601/98

Ο αναπτυξιακός νόμος εφαρμόζεται για επενδύσεις που πραγματοποιούνται από 15/04/1998 και μετά . Έως το Φεβρουάριο του 2003 έχει υποστεί 20 τροποποιήσεις που αναφέρονται σε διατάξεις εφαρμογής , τροποποιήσεις κινήτρων , διαδικασίες , προθεσμίες κλπ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1				
ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ Ν. 2601/98				
Α/Α	ΝΟΜΟΣ	ΦΕΚ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗΣ	ΑΡΘΡΟ	ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΕ
		ΤΕΥΧΟΣ Α΄		
1	N.2638	Αρ. Φύλλου 204/02-09-98	35	Όρια περιοχών
2	N.2651	Αρ. Φύλλου 248/03-11-98	21	Ιερές μονές
3	N.2682	Αρ. Φύλλου 16/08-02-99	32	Διατάξεις εφαρμογής
4	N.2731	Αρ. Φύλλου 138/05-07-99	25	Επιχ/σεις ναυπήγησης
5	N.2733	Αρ. Φύλλου 152/30-07-99	34&40	Διατάξεις εφαρμογής
6	N.2741	Αρ. Φύλλου 199/28-09-99	10	Διαδικασίες υπαγωγής
7	N.2744	Αρ. Φύλλου 222/25-10-99	14	Επιτροπές
8	N.2753	Αρ. Φύλλου 249/17-11-99	4	Κίνητρα απασχόλησης
9	N.2778	Αρ. Φύλλου 295/30-12-99	41	Προθεσμίες-όρια
10	N.2789	Αρ. Φύλλου 21/11-02-00	19	Σεισμόπληκτες επιχ/σεις
11	N.2819	Αρ. Φύλλου 84/15-03-00	15	Ενισχυόμενες δαπάνες
12	N.2873	Αρ. Φύλλου 285/28-12-00	41	Παράταση προθεσμιών
13	N.2919	Αρ. Φύλλου 128/25-06-01	16	Διάθεση μετοχών
14	N.2940	Αρ. Φύλλου 180/06-08-01	7	Εργοληπτικές επιχ/σεις
15	N.2941	Αρ. Φύλλου 201/12-09-01	13-18	Τουριστικές-βιομηχανικές επενδύσεις
16	N.2947	Αρ. Φύλλου 228/09-10-01	8&10	Κτιριακές εγκαταστάσεις
17	N.2992	Αρ. Φύλλου 54/20-03-02	9&28	Συγχωνεύσεις , έλεγχος επενδύσεων
18	N.3049	Αρ. Φύλλου 212/10-09-02	15	Τουριστικές επενδύσεις
19	N.3091	Αρ. Φύλλου 330/24-12-02	21	Leasing
20	N.3105	Αρ. Φύλλου 29/10-02-03	47	Τουριστικές επενδύσεις

1.3 ΕΙΔΗ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ο Νόμος προβλέπει τέσσερα διαφορετικά είδη κινήτρων για τις επιχειρήσεις που θα ενταχθούν σε προγράμματα και επιχειρηματικά σχέδια . Συγκεκριμένα :

α) Επιχορήγηση : Είναι η δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικό ποσό που καλύπτει τμήμα του κόστους του επενδυτικού σχεδίου ανάλογα με την περιοχή εγκατάστασης .

β) Επιδότηση τόκων δανείου : Είναι η κάλυψη από το Δημόσιο μέρους των τόκων των μεσοπρόθεσμων δανείων τετραετούς τουλάχιστον διάρκειας , που λαμβάνεται για την υλοποίηση της επένδυσης . Το ποσοστό κάλυψης εξαρτάται από την περιοχή .

γ) Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) : Είναι η κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης στην περίπτωση που η επιχείρηση που πραγματοποιεί την επένδυση , δεν επιθυμεί να αγοράσει τον εξοπλισμό αλλά προτιμά να τον αποκτήσει με Leasing . Αναφέρεται σε απόκτηση χρήσης καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού και πάλι το ύψος ποικίλει ανάλογα με την περιοχή της επένδυσης .

δ) Φορολογική Απαλλαγή : Η ενίσχυση αυτή συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος μη διανεμόμενων κερδών της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση της επένδυσης με το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού . Το ύψος είναι ποσοστό επί της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή / και της αξίας της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση και εξαρτάται από την περιοχή εγκατάστασης της επένδυσης .

Πέρα από τα παραπάνω κίνητρα παρέχονται εξειδικευμένες ενισχύσεις σε βιομηχανικές , μεταλλευτικές και τουριστικές επενδύσεις, ύψους άνω των 75.000.000 €, με σημαντικές επιπτώσεις στη διεθνή ανταγωνιστικότητα της χώρας και στην απασχόληση με τη δημιουργία 300 τουλάχιστον νέων θέσεων μόνιμης απασχόλησης .

Τα είδη κινήτρων παρέχονται σε δύο ομάδες εναλλακτικών πακέτων κινήτρων ως εξής :

1^η Ομάδα Κινήτρων	2^η Ομάδα Κινήτρων
<ul style="list-style-type: none">• Επιχορήγηση• Επιδότηση Τόκων Δανείου• Επιδότηση Δόσεων Leasing	<ul style="list-style-type: none">• Φορολογική απαλλαγή• Επιδότηση τόκων δανείου

ή

Η επιχείρηση που θα ενταχθεί στον αναπτυξιακό νόμο για να πραγματοποιήσει μια επένδυση π.χ. ίδρυση μιας νέας ξενοδοχειακής μονάδας μπορεί να αξιοποιήσει ή την πρώτη ομάδα ή τη δεύτερη ομάδα κινήτρων , όχι όμως και τις δύο ομάδες μαζί . Ο νόμος θέτει ένα βασικό κριτήριο σύμφωνα με το οποίο οι νέοι επιχειρηματικοί φορείς που πραγματοποιούν μια καινούργια επένδυση μπορούν να επιλέξουν και να αξιοποιήσουν ή τα κίνητρα της 1^{ης} ομάδας ή της 2^{ης} ομάδας κινήτρων . Οι παλιοί επιχειρηματικοί φορείς , μπορούν να αξιοποιήσουν μόνο τα κίνητρα της 2^{ης} ομάδας π.χ. δεν μπορούν να ενταχθούν στην επιχορήγηση ποσού ή στην Επιδότηση Δόσεων Leasing από το Δημόσιο .

Νέοι φορείς : Είναι οι εταιρείες ή οι ατομικές επιχειρήσεις που υποβάλλουν αίτηση υπαγωγής στα κίνητρα πριν παρέλθει πενταετία από τη σύστασή τους ή την έναρξη επιτηδεύματος όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις .

Παλιοί φορείς : Είναι οι εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις που υποβάλλουν αίτηση υπαγωγής στα κίνητρα , μετά την πάροδο πενταετίας από τη σύστασή τους ή την έναρξη επιτηδεύματος για τις ατομικές επιχειρήσεις .

Αν η επιχείρηση λειτούργησε για ένα διάστημα ως κοινοπραξία , κοινωνία ή αστική εταιρεία και στη συνέχεια μετατράπηκε σε εταιρεία , το διάστημα αυτό δεν προσμετράτε στην πενταετία. Αν μια μητρική εταιρεία (παλαιός φορέας) συστήσει θυγατρική (νέος φορέας) η θυγατρική θεωρείται «νέος φορέας» και μπορεί να ενταχθεί ή στη 1^η ομάδα κινήτρων ή στη δεύτερη . Τέλος οι φορείς οι οποίοι προέρχονται από συγχώνευση ή απορρόφηση υφισταμένων επιχειρήσεων , θεωρούνται ως «παλαιοί φορείς» εφόσον έχει παρέλθει έστω και για μια από αυτές πενταετία από τη σύστασή τους .

Σχετικά με την ημερομηνία σύστασης των εταιριών και ατομικών επιχειρήσεων ισχύουν τα παρακάτω , σύμφωνα με τη νομική μορφή των επιχειρήσεων .

ΠΙΝΑΚΑΣ 2	
ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΣΤΑΣΗΣ
Ατομική	Ημερομηνία υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών στο τμήμα Μητρώου της ΔΟΥ της έδρας
Ο.Ε. , Ε.Ε.	Ημερομηνία καταχώρησης καταστατικού στο αρμόδιο Πρωτοδικείο
Ε.Π.Ε.	Ημερομηνία δημοσίευσης στο ΦΕΚ του καταστατικού
Α.Ε.	Ημερομηνία εγγραφής στο ΑΡ. ΜΑΕ της Νομαρχίας της έδρας

Ο κανόνας του τρόπου παροχής των κινήτρων σε παλαιούς και νέους επιχειρηματικούς φορείς έχει και ορισμένες εξαιρέσεις που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

ΕΙΔΟΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΦΟΡΕΑΣ		ΚΙΝΗΤΡΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΤΑΙ
	ΠΑΛΑΙΟΣ	ΝΕΟΣ	
Επιχειρηματικά σχέδια (πρώην άρθρο 23α Ν. 1892/90)	X		Μόνο επιχορήγηση
Μεγάλες επενδύσεις στη βιομηχανίες και στον τουρισμό, ύψους άνω των 75.000.000 €	X	X	Τα κίνητρα είτε της πρώτης είτε της δεύτερης Ομάδας
Ορισμένες από τις τουριστικές επενδύσεις : α. Οι επενδύσεις για ολοκληρωμένο εκσυγχρονισμό ξενοδοχείων και campings β. Οι επενδύσεις για νέες συμπληρωματικές εγκαταστάσεις ξενοδοχείων γ. Οι επενδύσεις αξιοποίησης ιαματικών πηγών	X	X	Τα κίνητρα είτε της πρώτης είτε της δεύτερης Ομάδας
Ίδρυση garage δημοσίας χρήσεως	X	X	Επιχορήγηση ανά θέση στάθμευσης , επιδότηση τόκων δανείου , επιδότηση Leasing
Ορισμένα είδη επενδύσεων των μεταποιητικών επιχειρήσεων αρμοδιότητας Γ.Γ. Βιομηχανίας (πρώην άρθρο 23β Ν.1892/90), που εντάσσονται στο Ε.Π.ΑΝ. του Γ΄ ΚΠΣ, δηλ : α. Επενδύσεις και λοιπές δαπάνες, που αφορούν στη διασφάλιση ποιότητας. β. Επενδύσεις που αφορούν στην εισαγωγή και προσαρμογή περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία γ. Επενδύσεις για αυτοματοποίηση διαδικασιών και μηχανοργάνωση αποθηκών (logistics). δ. Επενδύσεις για παραγωγή καινοτομικών προϊόντων και για εισαγωγή καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία . ε. Επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση μονάδων με αντικείμενο την οικολογική αποσυναρμολόγηση προϊόντων συσκευασίας και λοιπών προϊόντων που έχουν καταναλωθεί στην Ελλάδα .	X	X	Μόνο επιχορήγηση
Επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση εργαστηρίων παροχής υπηρεσιών ποιότητας (δηλ. αυτά που κάνουν δοκιμές ελέγχου και διακρίβωσης)	X	X	Μόνο επιχορήγηση
Επενδύσεις εκσυγχρονισμού καρνάγιων ξύλινων σκαφών	X	X	Τα κίνητρα είτε της πρώτης, είτε της δεύτερης Ομάδας

Ορισμένες επενδύσεις επιχειρήσεων των ΟΤΑ και Συνεταιρισμών (σφαγεία, κεντρικές αγορές, πολιτιστικά κέντρα)	X	X	Τα κίνητρα είτε της πρώτης, είτε της δεύτερης Ομάδας
Επενδύσεις εκσυγχρονισμού (αντικατάστασης) του εξοπλισμού τεχνικών εταιρειών	X	X	Μόνο επιχορήγηση
Επενδύσεις εκσυγχρονισμού (αντικατάστασης) του εξοπλισμού μηχανοργάνωσης και δημιουργίας εργαστηρίων ελέγχου ποιότητας, ορισμένων εργοληπτικών εταιρειών που προέρχονται από συγχώνευση	X	X	Επιχορήγηση ή φορολογική απαλλαγή
Επενδύσεις μετεγκατάστασης, επέκτασης και εκσυγχρονισμού βυρσοδεψείων της Αττικής, Θεσ/νίκης, Χαλίων	X	X	Ειδικά κίνητρα είτε της πρώτης, είτε της δεύτερης Ομάδας

Στο καθεστώς των κινήτρων του Ν. 2601/98 υπάγονται οι ακόλουθες κατηγορίες επιχειρηματικών δραστηριοτήτων :

1. Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητες σύμφωνα με την κατάταξη ΣΤΑΚΟΔ 91 της ΕΣΥΕ

Συγκεκριμένα :

ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΣΤΑΚΟΔ 1991 – ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΛΛΑΔΟΣ

15	Βιομηχανία τροφίμων και ποτών
16	Παραγωγή προϊόντων
17	Παραγωγή κλωστοϋφαντουργικών υλών
18	Κατασκευή ειδών ένδυσης – κατεργασία και βαφή γουναρικών
19	Κατεργασία και δέψη δέρματος – κατασκευή ειδών ταξιδιού (αποσκευών) , τσαντών , ειδών σελοποιίας , ειδών σαγματοποιίας και υποδημάτων
20	Βιομηχανία ξύλου και κατασκευή προϊόντων από ξύλο και φελλό, εκτός από τα έπιπλα – κατασκευή ειδών καλαθοποιίας και σπαρτοπλεκτικής
21	Παραγωγή χαρτοπολτού , χαρτιού και προϊόντων από χαρτί
22	Εκδόσεις , εκτυπώσεις και αναπαραγωγή προεγγεγραμμένων μέσων εγγραφής ήχου και εικόνας και μέσων πληροφορικής
23	Παραγωγή οπτάνθρακα (κωκ) , προϊόντων διύλισης πετρελαίου και πυρηνικών καυσίμων
24	Παραγωγή χημικών ουσιών και προϊόντων
25	Κατασκευή προϊόντων από ελαστικό (καουτσουκ) και πλαστικές ύλες
26	Κατασκευή άλλων προϊόντων από μη μεταλλικά ορυκτά
27	Παραγωγή βασικών μετάλλων
28	Κατασκευή μεταλλικών προϊόντων , με εξαίρεση τα μηχανήματα και τα είδη εξοπλισμού
29	Κατασκευή μηχανημάτων και ειδών εξοπλισμού μ.α.κ.
30	Κατασκευή μηχανών γραφείου και ηλεκτρονικών υπολογιστών
31	Κατασκευή ηλεκτρικών μηχανών και συσκευών μ.α.κ.
32	Κατασκευή εξοπλισμού και συσκευών ραδιοφωνίας , τηλεόρασης και επικοινωνιών
33	Κατασκευή ιατρικών οργάνων , οργάνων ακριβείας και οπτικών οργάνων – κατασκευή ρολογιών κάθε είδους
34	Κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων – κατασκευή ρυμουλκούμενων και ημι-ρυμουλκούμενων οχημάτων
35	Κατασκευή λοιπού εξοπλισμού μεταφορών
36	Κατασκευή επίπλων – λουπές βιομηχανίες μ.α.κ.
37	Ανακύκλωση
40	Παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος , φυσικού αερίου και ατμού

2. Επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια , σε μορφή θερμού νερού , ατμού ή παράγουν στερεά καύσιμα από βιομάζα , επιχειρήσεις συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και θερμότητας ή επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρισμού από ήπιες μορφές ενέργειας και ειδικότερα την αιολική , την ηλιακή , την υδροηλεκτρική , τη γεωθερμική και την βιομάζα . Επιχειρήσεις παραγωγής βιομάζας από φυτά , με σκοπό τη χρήση της ως πρώτης ύλης για την παραγωγή ενέργειας .

3. Επιχειρήσεις (εργαστήρια) εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής, δασικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας. Επίσης, επιχειρήσεις ανάπτυξης τεχνολογιών και βιομηχανικών σχεδίων.
4. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν στους τομείς τουρισμού, έρευνας, καθώς και τεχνολογικής υποστήριξης βιοτεχνικών και βιομηχανικών δραστηριοτήτων.
5. Επιχειρήσεις ανάπτυξης λογισμικού.
6. Επιχειρήσεις (εργαστήρια) παροχής υπηρεσιών ποιότητας
7. Μεταλλευτικές επιχειρήσεις
8. Επιχειρήσεις εξόρυξης, επεξεργασίας και γενικά, αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών. Επιχειρήσεις λατόμευσης μαρμάρων υπό την προϋπόθεση ότι διαθέτουν εξοπλισμό κοπής και επεξεργασίας.
9. Οι γεωργικές επιχειρήσεις θερμοκηπιακού τύπου, οι κτηνοτροφικές επιχειρήσεις εσταβλισμένου ή ημισταβλισμένου τύπου, οι επιχειρήσεις επεξεργασίας αναποφλοιώτου ρυζιού, οι γεωργικές επιχειρήσεις νέων καλλιεργειών (αντικατάσταση παλαιών), οι γεωργικές επιχειρήσεις βιολογικής γεωργίας και οι αλιευτικές επιχειρήσεις (υδατοκαλλιέργειες), σύγχρονης τεχνολογίας, όπως καθορίζονται με τις κοινές Υπουργικές Αποφάσεις των Υπουργών Γεωργίας και Εθνικής Οικονομίας. Συγκεκριμένα με τις Κ.Υ.Α. 58606/03-08-98, 59719/21-10-98 και 60574/04/11/98.
10. Αγροτικοί ή αγροτοβιομηχανικοί συνεταιρισμοί, καθώς και ομάδες παραγωγών ή ενώσεις ομάδων παραγωγών, οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης που πραγματοποιούν επενδύσεις σε μηχανικά μέσα σποράς, καλλιέργειας και συγκομιδής αγροτικών προϊόντων.
11. Επιχειρήσεις που, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων, τυποποιούν, συσκευάζουν ή και συντηρούν γεωργικά ή κτηνοτροφικά προϊόντα αλιείας και ιχθυοτροφίας.
12. Επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. ή Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ή Συνεταιρισμοί για ορισμένες μόνο επενδύσεις (σφαγεία, κεντρικές αγορές, χώροι κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών).
13. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης δημοσίας χρήσεως σταθμών αυτοκινήτων χωρητικότητας τουλάχιστον 80 θέσεων, μόνο για την ίδρυση των σταθμών αυτών (Garage).
14. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες από τον κεντρικό κορμό της χώρας περιοχές,

που ορίζονται με απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας .

15. Κέντρα κοινής επιχειρηματικής δράσης που μπορούν να ιδρύονται από 3 τουλάχιστον επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα που απασχολούν η καθεμία μέχρι 120 εργαζομένους και από μια τουλάχιστον εμπορική επιχείρηση ή επιχείρηση του τομέα μεταφορών ή λοιπών υπηρεσιών . Στα κέντρα αυτά μπορούν να συμμετέχουν Α.Ε.Ι. ή ερευνητικά κέντρα .
16. Εταιρείες Διεθνούς Εμπορίου (ΦΕΚ 814/β /04-09-96) που ιδρύονται ή λειτουργούν ως Α.Ε. υπό την προϋπόθεση ότι αποκλειστικός σκοπός τους είναι η διενέργεια οικονομικών – εμπορικών δραστηριοτήτων διεθνούς εμπορίου και το μετοχικό τους κεφάλαιο ανέρχεται στο ποσό των 900.000 € τουλάχιστον , ολοσχερώς καταβεβλημένο .
17. Εμπορικές επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αγορά και πώληση υλικών αγαθών .
18. Κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης , όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 10 του Ν. 2072/1992 και επιχειρήσεις με αντικείμενο την παροχή στέγης αυτόνομης διαβίωσης , σε άτομα με ειδικές ανάγκες , σύμφωνα με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου .
19. Ιερές μονές καθώς και η Ιερά Κοινότης του Αγίου Όρους , 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 εργαστηρίων και χειροτεχνίας . (Άρθρο 3 παρ. 10 και άρθρο 21 Ν. 2651/98)
20. Τεχνικές εταιρείες μόνο για τον εκσυγχρονισμό τους , μέσω αντικατάστασης των μηχανημάτων τους και του λοιπού εξοπλισμού τους , πλην των μεταφορικών μέσων υλικών και προσωπικού .
21. Επιχειρήσεις που στεγάζονται σε παραδοσιακά ή διατηρητέα λιθόκτιστα κτίρια ή και κτιριακά συγκροτήματα βιομηχανικού χαρακτήρα και οι οποίες παράγουν ή και τυποποιούν τοπικά παραδοσιακά προϊόντα ή και προϊόντα προστατευόμενης ονομασίας προέλευσης .(ΠΟΠ)
22. Επιχειρήσεις ναυπήγησης , επισκευής και συντήρησης ξύλινων σκαφών παραδοσιακού τύπου , μόνο για επενδύσεις εκσυγχρονισμού τους (άρθρο 3 παρ. 1ψ' και άρθρο 25 Ν. 2731/99) .
23. Επιχειρήσεις βυρσοδεψίων για τη μετεγκατάστασή τους από τους Νομούς Αττικής , Θεσ/νίκης και Χανίων μέσα στις

Βιομηχανικές και Επιχειρηματικές περιοχές (ΒΕΠΕ) με τις κατάλληλες υποδομές .

24. Τουριστικές επιχειρήσεις

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι παρακάτω δραστηριότητες :

24.1) Ξενοδοχεία, μόνο για :

- ◆ Ίδρυση και επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων έως και Β΄ τάξης
- ◆ Εκσυγχρονισμό ολοκληρωμένης μορφής μονάδων έως και Γ΄ τάξης ή και χαμηλότερης , αν το Ξενοδοχείο λειτουργεί σε κτίριο χαρακτηρισμένο Παραδοσιακό – Διατηρητέο (αφορά Ξενοδοχεία που λειτουργούν ή έχουν κλείσει το πολύ για 5 χρόνια)
- ◆ Δημιουργία Συμπληρωματικών Εγκαταστάσεων με την προσθήκη νέων κοινόχρηστων χώρων , πισινών και αθλητικών εγκαταστάσεων . (σε μονάδες έως Γ΄ τάξης)
- ◆ Μετατροπή παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχεία τουλάχιστον Γ΄ τάξης .

24.2) Λοιπές τουριστικές μονάδες

- ◆ Εκσυγχρονισμό ολοκληρωμένης μορφής camping τουλάχιστον Γ΄ τάξης
 - ◆ Ίδρυση , επέκταση , εκσυγχρονισμός σε συνεδριακά κέντρα , χιονοδρομικά κέντρα , επιχειρήσεις ιαματικών πηγών , μαρίνες σκαφών αναψυχής , γήπεδα γκολφ , κέντρα θαλασσοθεραπείας , κέντρα τουρισμού υγείας , κέντρα προπονητικού – αθλητικού τουρισμού .
25. Επίσης υπάγονται στην ενίσχυση της επιχορήγησης του Νόμου 2601/98 οι παρακάτω επιχειρηματικές δραστηριότητες που ασκούνται στην αλλοδαπή από Νομικά πρόσωπα .

25.1) Μεταποιητικές επιχειρήσεις όλων των κλάδων , μόνο για ίδρυση παραγωγικών μονάδων .

25.2) Γεωργικές επιχειρήσεις θερμοκηπιακού τύπου , οι κτηνοτροφικές επιχειρήσεις εσταβλισμένου ή ημισταβλισμένου τύπου και οι αλιευτικές επιχειρήσεις (υδατοκαλλιέργειες) σύγχρονης τεχνολογίας .

1.4 ΕΝΙΣΧΥΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η φιλοσοφία του Αναπτυξιακού νόμου είναι να ενισχύονται όλες οι επενδυτικές δαπάνες για την ίδρυση, την επέκταση, τον εκσυγχρονισμό, τη βελτίωση παραγωγικών μονάδων των υπαγόμενων επιχειρηματικών φορέων. Έτσι ενισχύονται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση παγίων στοιχείων του Ενεργητικού των επιχειρήσεων. Δαπάνες αυτού του είδους είναι η αγορά μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, όργανα εργαστηρίου, πάσης φύσεως κατασκευές κτιριακών, βοηθητικών, ειδικών εγκαταστάσεων, hardware – software, διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου κλπ. Επίσης ενισχύονται και άλλες κατηγορίες δαπανών όπως οι δαπάνες κατοχύρωσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνιών, εκπαίδευσης και επιμόρφωσης του προσωπικού σε νέα συστήματα μηχανογράφησης και αυτοματοποίησης, οι δαπάνες εκπόνησης επιστημονικών μελετών κλπ.

Σε καμιά περίπτωση δεν ενισχύονται οι δαπάνες που έχουν σχέση με τη λειτουργία της επιχείρησης π.χ. κεφάλαια κίνησης, λειτουργικές δαπάνες (αμοιβές προσωπικού, ενοικίων, ασφαλιστρών κλπ).

Στο άρθρο 3 του Ν. 2601/98 καθορίζονται αναλυτικά οι ενισχυόμενες δαπάνες για κάθε κλάδο υπαγόμενου φορέα (25 κλάδοι).

Στον πίνακα 5 αναφέρονται αναλυτικά οι ενισχυόμενες δαπάνες των μεταποιητικών επιχειρήσεων (ΣΤΑΚΟΔ 91) που παρουσιάζουν την πιο μεγάλη ανάλυση και συχνότατη ένταξη στα επενδυτικά σχέδια. Επίσης στον πίνακα 6 αναφέρονται οι ενισχυόμενες δαπάνες των εμπορικών επιχειρήσεων με αντικείμενο εργασιών τη αγορά και πώληση υλικών αγαθών γιατί αποτελούν μια ιδιαίτερη κατηγορία δαπανών. Για τους άλλους κλάδους δραστηριότητας ισχύουν οι ενισχυόμενες δαπάνες των μεταποιητικών επιχειρήσεων με εξειδικεύσεις ανά κλάδο.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4**ΕΝΙΣΧΥΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Κατασκευή Κτιριακών Πάσης Φύσεως, δηλ. του Βιομηχανοστασίου
Κατασκευή Αποθηκών, Ψυκτικών Χώρων κλπ.
Αγορά Κτιρίων, Αδρανών για μια 2ετία
Αγορά Βιοτεχνικών Χώρων σε Τυποποιημένα Κτίρια – Κέντρα ΒΙ.ΠΕ. ή ΒΙΟ.ΠΑ. κλπ.
Αγορά και Εγκατάσταση Σύγχρονων Μηχανημάτων & Λοιπού Εξοπλισμού
Μισθώματα Leasing Μηχανημάτων & Λοιπού Εξοπλισμού
Αγορά & Εγκατάσταση Συστημάτων Αυτοματοποίησης & Μηχανοργάνωσης
Αγορά και Εγκατάσταση του Αναγκαίου Λογισμικού για τα Ανωτέρω Συστήματα
Δαπάνες Εκπαίδευσης του Προσωπικού για τα Ανωτέρω Συστήματα
Δαπάνες για Μελέτες για Νέες Τεχνολογίες, Know-how κλπ. (όχι όμως Αγορά Τεχνολογίας)
Δαπάνες Μετεγκατάστασης Μονάδων – Υπό Όρους
Αγορά Αυτοκινήτων – Ψυγείων
Αγορά Μεταφορικών Μέσων Μόνο για Λειτουργία τους εντός του Εργοστασιακού Χώρου
Αγορά Μεταφορικών Μέσων για Μεταφορά του Προσωπικού
Αγορά & Εγκατάσταση Εξοπλισμού & Εγκαταστάσεων Διακίνησης Υλικών & Προϊόντων
Κατασκευή Εργατικών Κατοικιών, Βρεφονηπιακών Σταθμών, Χώρων για Εστίαση, Αναψυχή, Κατάρτιση Προσωπικού
Επενδύσεις για την Προστασία Περιβάλλοντος, Μείωση της Ρύπανσης κλπ.
Επενδύσεις για Αξιοποίηση Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας, Εξοικονόμηση Ενέργειας κλπ.
Επενδύσεις για Εργαστήρια Εφαρμοσμένης Έρευνας
Δαπάνες Σχετιζόμενες με την Πιστοποίηση Διασφάλισης Ποιότητας
Δαπάνες για Αυτοματοποίηση Διαδικασιών και Μηχανοργάνωση Αποθηκών (Logistics)
Δαπάνες για Ένταξη και Προσαρμογή Φιλικής για το Περιβάλλον Τεχνολογίας στην παραγωγή
Δαπάνες για Ενσωμάτωση Καινοτομιών στην Παραγωγή και για Παραγωγή Καινοτομικών Προϊόντων
Δαπάνες για ίδρυση ή επέκταση Μονάδων Οικολογικής Αποσυναρμολόγησης Προϊόντων Συσκευασίας και Λοιπών Προϊόντων αναλωθέντων στην Ελλάδα
Δαπάνες για Επενδύσεις που Στοχεύουν στη Μείωση του Κόστους Παραγωγής – Διάθεσης

ΠΙΝΑΚΑΣ 5**ΕΝΙΣΧΥΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ****Δαπάνες Αγοράς Συστημάτων Μηχανοργάνωσης**

Περιλαμβάνεται και η αγορά λογισμικού και η δαπάνη εκπαίδευσης του προσωπικού στα νέα συστήματα. Δεν περιλαμβάνεται το κόστος εγκατάστασης των συστημάτων, δηλαδή τα έξοδα προσαρμογής του software.

Δαπάνες Κατασκευής

Αποθηκών, Ψυκτικών Θαλάμων, Αγοράς Εξοπλισμού Αποθηκών και Ποιοτικού Ελέγχου, εφόσον πραγματοποιούνται από κοινού από πέντε τουλάχιστον ΜΜΕ, εμπορικές επιχειρήσεις, με αθροιστικό κύκλο εργασιών τα τρία τελευταία χρόνια, 15.000.000 € (διάταξη ανεφάρμοστη).

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ :

- 1.** Η απόκτηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού για να ενταχθούν στις ενισχυόμενες δαπάνες πρέπει αυτά να είναι καινούργια και σύγχρονης τεχνολογίας . Αν αποκτηθούν μεταχειρισμένα (παλιά) , δεν θεωρείται ενισχυόμενη δαπάνη .
- 2.** Για να θεωρηθεί ενισχυόμενη δαπάνη τα έξοδα εγκατάστασης ενός μηχανήματος και λοιπού εξοπλισμού πρέπει να αναφέρεται ρητά στο άρθρο 3 του Νόμου η «αγορά και εγκατάσταση» . Αν αναφέρεται μόνο η αγορά οι δαπάνες εγκατάστασης δεν αποτελούν ενισχυόμενη δαπάνη . Το ίδιο ισχύει για τα “μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης” (Leasing) .
- 3.** Αν κατασκευαστούν κτίρια γραφείων ή αποθήκες , σε διαφορετικό χώρο από το βιομηχανοστάσιο π.χ. σε άλλο Νομό , σε άλλη πόλη , στην έδρα της επιχείρησης κλπ. οι δαπάνες αυτές δεν είναι ενισχυόμενες. Εξαιρούνται τα κέντρα κοινής επιχειρηματικής δράσης και των εταιρειών διεθνούς εμπορίου .
- 4.** Για να ενισχυθούν οι δαπάνες για ξενοδοχεία και επιχειρήσεις camping πρέπει να είναι ολοκληρωμένης μορφής . Απλοί εκσυγχρονισμοί δεν ενισχύονται .

1.5 ΜΗ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ & ΔΑΠΑΝΕΣ - ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1.5.1 Μη Υπαγόμενες Επιχειρήσεις

Δεν μπορούν να ενταχθούν στα κίνητρα του Αναπτυξιακού Νόμου οι παρακάτω επιχειρήσεις :

- α)** Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί, εκτός των θυγατρικών τους και των επιχειρήσεων της τοπικής και Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης που υπάγονται .
- β)** Εταιρείες Αστικού Δικαίου
- γ)** Κοινωνίες
- δ)** Κοινοπραξίες
- ε)** Επιχειρήσεις που τηρούν Α΄ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) .

1.5.2 Δαπάνες που εξαιρούνται

- α)** Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 6 θέσεων
- β)** Η αγορά επίπλων και σκευών γραφείου , εκτός από εκείνα των κέντρων κοινής επιχειρηματικής δράσης
- γ)** Η αγορά οικοπέδων , γηπέδων και αγροτεμαχίων . Σε περιπτώσεις αγοράς κτιριακών εγκαταστάσεων δεν μπορεί να ενισχυθεί τμήμα της αξίας τους που αφορά την αξία του οικοπέδου
- δ)** Η ανέγερση ή επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων που δεν ανήκει στο φορέα της επένδυσης .

εξαιρούνται :

- I.** Αν έχει γίνει παραχώρηση της χρήσης στο φορέα για 15 χρόνια αλλά μόνο από το Δημόσιο , ΟΤΑ , ΕΟΤ , την Α.Ε. «Ελληνικά Τουριστικά Ακίνητα » , ΒΙΠΕ , ΕΤΒΑ , ΒΙΟ.ΠΑ . ΒΕ.ΠΕ. , τεχνολογικά πάρκα , μη κερδοσκοπικά σωματεία ή ιδρύματα .
- II.** Σε τουριστικές επιχειρήσεις αν έχει παραχωρηθεί η χρήση του οικοπέδου , στο φορέα της επένδυσης για 15 χρόνια από οποιονδήποτε ιδιώτη , εφόσον έχει γίνει μεταγραφή και συνοδεύεται από παραίτηση του ιδιοκτήτη από τυχόν δικαίωμα ιδιόχρησης .
- III.** Επίσης η παραπάνω δυνατότητα ισχύει και για θερμοκήπια , χιονοδρομικά κέντρα , γήπεδα golf και επιχειρήσεις ηλεκτρικής

ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές , εφόσον το οικόπεδο έχει παραχωρηθεί και από ιδιώτη για τουλάχιστον 20 χρόνια .

IV. Η πραγματοποίηση επενδύσεων υδατοκαλλιεργειών σε αιγιαλό.

ε) Οι δαπάνες για τον εκσυγχρονισμό ολοκληρωμένης μορφής ξενοδοχειακών μονάδων τουλάχιστον Γ΄ τάξης πριν παρέλθει επταετία από την έναρξη λειτουργίας τους ή μετά από επταετία από προηγούμενη επένδυση που επιχορηγήθηκε .

στ) Το παραπάνω ισχύει και για τα camping .

ζ) Η ανέγερση , η επέκταση και ο εκσυγχρονισμός αυτοεξυπηρετούμενων καταλυμάτων , ενοικιαζόμενων δωματίων και ενοικιαζόμενων επιπλωμένων διαμερισμάτων ανεξάρτητα από την τάξη .

η) Η εισφορά στο μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο του φορέα της επένδυσης της αξίας των μηχανημάτων και λοιπών πάγιων στοιχείων .

1.5.3 Βιβλία Επιχειρήσεων

Στον αναπτυξιακό νόμο μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας (Εσόδων-Εξόδων) ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/92 .

Οι επιχειρήσεις της αλλοδαπής , για να δικαιούνται επιχορήγηση του Ν. 2601/98 , θα πρέπει να τηρούν βιβλία αντίστοιχα των κατηγοριών Β΄ και Γ΄ του Ελληνικού Κ.Β.Σ.

1.6 ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΚΙΝΗΤΡΩΝ Ν. 2601/98

Όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω βασικός σκοπός του Αναπτυξιακού Νόμου είναι η συμβολή στην επίτευξη των στόχων της περιφερειακή ανάπτυξης και η αύξηση των θέσεων απασχόλησης . Έτσι για να επιτύχει την ισόρροπη ανάπτυξη μεταξύ των περιφερειών παρέχει μεγαλύτερα κίνητρα στις λιγότερο ανεπτυγμένες περιοχές και μικρότερα στις ανεπτυγμένες . Για παράδειγμα στα δύο πιο ανεπτυγμένα τμήματα της χώρας στους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης (περιοχή Α΄) δεν παρέχονται κίνητρα , εκτός από ειδικές περιπτώσεις .

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2601/98 η χώρα χωρίζεται σε τέσσερις (4) περιοχές ως εξής :

ΠΙΝΑΚΑΣ 6

ΠΕΡΙΟΧΕΣ

Δ΄	Γ΄	Β΄	Α΄
<ol style="list-style-type: none">1. Νομοί Ξάνθης Ροδόπης , Έβρου , Δωδεκανήσου (πλήν πόλεως Ρόδου)2. ΒΙΠΕ-ΕΤΒΑ Ηπείρου –νησιά μέχρι 3.100 κατοίκους3. Νησιά Βορείου Αιγαίου4. Θάσος5. Παραμεθόρια ζώνη του ηπειρωτικού τμήματος της χώρας σε απόσταση 20 χιλιομέτρων από τα σύνορα.	Νομοί- Περιφέρειες και τμήματα νομών που δεν εντάσσονται στις Α΄, Β΄, και Δ΄ περιοχές-περιοχή Λαυρεωτικής .	<ol style="list-style-type: none">1. ΒΙΠΕ-ΕΤΒΑ2. Επαρχία Λαγκαδά3. Δυτικό τμήμα Αξιού ποταμού4. Επαρχία Τροιζηνίας Ν. Αττικής	Νομοί Αττικής και Θεσ/νίκης εκτός επαρχίας Τροιζηνίας και ζώνης Λαυρεωτικής και νομός Θεσ/νίκης εκτός ΒΙΠΕ-ΕΤΒΑ της επαρχίας Λαγκαδά και το τμήμα δυτικά του ποταμού Αξιού .

1.7 ΚΙΝΗΤΡΑ ΑΝΑ ΠΕΡΙΟΧΗ – ΦΟΡΕΑ

Στους νέους επενδυτικούς φορείς, παρέχονται εναλλακτικά το Α΄ πακέτο ή το Β΄ όπως εμφανίζονται στους παρακάτω πίνακες :

ΠΙΝΑΚΑΣ 7

Α΄ ΠΑΚΕΤΟ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

Περιοχή Κινήτρων	Ποσοστό Επιχορήγησης επί της ενισχυόμενης δαπάνης	Ποσοστό Επιδότησης των τόκων των επενδυτικών δανείων της ενισχυόμενης δαπάνης	Ποσοστό Επιδότησης δόσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης υπολογιζόμενο επί της αξίας κτήσεως του ενισχυόμενου εξοπλισμού
Δ΄	40%	40%	40%
Γ΄	30%	30%	30%
Β΄	15%	15%	15%
Α΄	-	-	-

ΠΙΝΑΚΑΣ 8

Β΄ ΠΑΚΕΤΟ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

Περιοχή Κινήτρων	Ποσοστό Επιδότησης των τόκων των επενδυτικών δανείων της ενισχυόμενης επένδυσης	Ποσοστό Φορολογικής απαλλαγής (αφορολόγητο αποθεματικό) επί της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή και επί του συνολικού μισθώματος της χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού
Δ΄	40%	100%
Γ΄	30%	70%
Β΄	15%	40%
Α΄	-	-

Εκτός από τα παραπάνω κίνητρα που ισχύουν σε κάθε περιοχή κινήτρων ο αναπτυξιακός νόμος παρέχει και εξειδικευμένα κίνητρα σε ορισμένες ειδικές κατηγορίες επενδύσεων ή επιχειρηματικών φορέων. Όλα αυτά τα κίνητρα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα .

ΠΙΝΑΚΑΣ 8

ΕΙΔΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ – ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ – ΕΙΔΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ				
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	1 ^η ΟΜΑΔΑ	ή	2 ^η ΟΜΑΔΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ
1. Ριζικός εκσυγχρονισμός ξενοδοχείων & camping	Επιχορήγηση 25% Επιδότηση τόκων 25% Επιδότηση Leasing 25%	ή	Φορολογική απαλλαγή 60% Επιδότηση τόκων 25%	Ενιαία ποσοστά ενίσχυσης για όλη την επικράτεια (και την περιοχή Α')
2. Επενδύσεις ξενοδοχείων για δημιουργία συμπληρωματικών εγκαταστάσεων (νέοι κοινόχρηστοι χώροι, πισίνες, γήπεδα)	Επιχορήγηση 25% Επιδότηση τόκων 25% Επιδότηση Leasing 25%	ή	Φορολογική απαλλαγή 60% Επιδότηση τόκων 25%	
3. Γήπεδα golf, συνεδριακά κέντρα (αυτοτελή, χωρίς ξενοδοχείο), ιαματικές πηγές	Επιχορήγηση 40% Επιδότηση τόκων 40% Επιδότηση Leasing 40%	ή	Φορολογική απαλλαγή 100% Επιδότηση τόκων 40%	
4. Συνεδριακά κέντρα (με λειτουργία ξενοδοχειακής μονάδας), μαρίνες, χιονοδρομικά κέντρα, κέντρα θαλασσοθεραπείας, κέντρα τουρισμού υγείας, κέντρα προπονητικού-αθλητικού τουρισμού	Επιχορήγηση 35% Επιδότηση τόκων 35% Επιδότηση Leasing 35%	ή	Φορολογική απαλλαγή 70% Επιδότηση τόκων 35%	Ενιαία ποσοστά ενίσχυσης για όλη την επικράτεια (και την περιοχή Α')
5. Μετατροπή παραδοσιακών διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχεία	Επιχορήγηση 45% Επιδότηση τόκων 45% Επιδότηση Leasing 45%	ή	Φορολογική απαλλαγή 100% Επιδότηση τόκων 100%	
6. Κέντρα κοινής επιχειρηματικής δράσης, εταιρείες διεθνούς εμπορίου	Επιχορήγηση 30% Επιδότηση τόκων 30% Επιδότηση Leasing 30%	ή	-	
7. Επενδύσεις για παραγωγή Η/Ε από ήπιες μορφές ενέργειας	Επιχορήγηση 40% Επιδότηση τόκων 40% Επιδότηση Leasing 40%	ή	Φορολογική απαλλαγή 100% Επιδότηση τόκων 40%	
8. Επενδύσεις για συμπαραγωγή Η/Ε και θερμότητας από φυσικό αέριο	Επιχορήγηση 40% Επιδότηση τόκων 40% Επιδότηση Leasing 40%	ή	Φορολογική απαλλαγή 100% Επιδότηση τόκων 40%	
9. Επενδύσεις των επιχειρήσεων που στεγάζονται σε λιθόκτιστα βιομηχανικά κτίρια και παράγουν ή τυποποιούν τοπικά παραδοσιακά προϊόντα	Επιχορήγηση 40% Επιδότηση τόκων 40% Επιδότηση Leasing 40%	ή	Φορολογική απαλλαγή 100% Επιδότηση τόκων 40%	Ενιαία ποσοστά ενίσχυσης για όλη την επικράτεια (και την περιοχή Α')

10. Οι μεγάλες επενδύσεις ύψους >75.000.000 € στην μεταποίηση και τον τουρισμό	Τα ποσοστά και ποσά των ενισχύσεων που παρέχονται αποφασίζονται για κάθε επένδυση ειδικά . Δεν ισχύουν σε αυτήν την περίπτωση τα ποσοστά ενισχύσεων του Νόμου			
11. Επιχειρήσεις εξόρυξης-επεξεργασίας-αξιοποίησης Βιομηχανικών Ορυκτών	Επιχορήγηση 30% Επιδότηση τόκων 30% Επιδότηση Leasing 30%	ή	Φορολογική απαλλαγή 70% Επιδότηση τόκων 35%	Ενιαία ποσοστά ενίσχυσης για όλη τη επικράτεια (και τη περιοχή Α')
12. Μεταλλευτικές επιχειρήσεις				
13. Λατομεία μαρμάρων				
14. Εμπορικές επιχειρήσεις	-	ή	Φορολογική απαλλαγή 50%	
15. Ίδρυση σταθμών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσεως	Επιχορήγηση: -4.100 € / υπόγεια θέση -2.350 € / υπέργεια θέση Επιδότηση τόκων 40% Επιδότηση Leasing 40%	ή	-	
16. Επενδύσεις μεταποιητικών επιχειρήσεων για εισαγωγή και προσαρμογή περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία	Επιχορήγηση 35%	ή	-	
17. Επενδύσεις και δαπάνες μεταποιητικών επιχειρήσεων : - Που αφορούν σε θέματα πιστοποίησης διασφάλισης ποιότητας . - Για αυτοματοποίηση διαδικασιών και μηχανοργάνωση αποθηκών. - Για ενσωμάτωση καινοτομιών στην παραγωγή και για παραγωγή καινοτομικών προϊόντων	Μόνο επιχορήγηση (1η Ομάδα Ενισχύσεων) κατά περιοχή , ως εξής : - Περιοχή Α' : 25% - Περιοχές Β'+Γ' : 30% - Περιοχή Δ' : 35%			
18. Οι επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση μονάδων οικολογικής αποσυναρμολόγησης-διάλυσης προϊόντων				
19. Οι επενδύσεις για εργαστήρια παροχής υπηρεσιών ποιότητας				

<p>20.Επενδύσεις για :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Παραγωγή προϊόντων υψηλής τεχνολογίας. -Παροχή υπηρεσιών υψηλής τεχνολογίας. -Παραγωγή νέων προϊόντων -Εργαστήρια εφαρμοσμένης έρευνας & ανάπτυξης λογισμικού. -Προστασία περιβάλλοντος -Περιορισμού της ρύπανσης. -Αποκατάστασης του φυσικού περιβάλλοντος -Ανακύκλωση νερού. -Αξιοποίηση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. -Υποκατάσταση πετρελαίου-Η/Ε -Εξοικονόμηση ενέργειας. -Ανάκτηση ποβαλλόμενης θερμότητας . 	<p>Επιχορήγηση , κατά περιοχή, ως εξής :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Περιοχή Α΄ : 25% -Περιοχή Β΄ : 30% -Περιοχή Γ΄ : 40% -Περιοχή Δ΄ : 40% <p>Επιδότηση τόκων ,κατά περιοχή, ως εξής :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Περιοχή Α΄ : 25% -Περιοχή Β΄ : 30% -Περιοχή Γ΄ : 40% -Περιοχή Δ΄ : 40% <p>Επιδότηση Leasing, κατά περιοχή, ως εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Περιοχή Α΄ : 25% -Περιοχή Β΄ : 30% -Περιοχή Γ΄ : 40% -Περιοχή Δ΄ : 40% 	<p>ή</p> <p>ή</p>	<p>Φορολογική απαλλαγή, κατά περιοχή, ως εξής :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Περιοχή Α΄ : 60% -Περιοχή Β΄ : 70% -Περιοχή Γ΄ : 100% -Περιοχή Δ΄ : 100% <p>Επιδότηση τόκων, κατά περιοχή , ως εξής :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Περιοχή Α΄ : 25% -Περιοχή Β΄ : 30% -Περιοχή Γ΄ : 40% -Περιοχή Δ΄ : 40% 	<p>Διαφορετικά ποσοστά ενίσχυσης κατά περιοχή</p>
<p>21.Όλες οι επενδύσεις που γίνονται στο Νομό Θεσ/νίκης , στο τμήμα που θεωρείται Β΄ περιοχή</p>	<p>-</p>	<p>ή</p>	<p>Φορολογική απαλλαγή 40% Επιδότηση τόκων 15%</p>	<p>-</p>
<p>22.Επενδύσεις Ιερών Μονών και Ορθόδοξων Ακαδημιών</p>	<p>Επιχορήγηση 30% Επιδότηση τόκων 70% Επιδότηση Leasing 30%</p>	<p>ή</p>	<p>-</p>	<p>Ενιαία για όλη τ επικράτεια (πλην τ περιοχή Α΄)</p>
<p>23.Επενδύσεις τεχνικών εταιρειών</p>	<p>Επιχορήγηση 10%</p>	<p>ή</p>	<p>-</p>	<p>Ενιαία για όλη τ επικράτεια (και τ περιοχή Α΄)</p>
<p>24.Επενδύσεις εργοληπτικών εταιρειών, που προέρχονται από συγχώνευση</p>	<p>α) Για ορισμένες επενδύσεις δίνεται επιχορήγηση 15% ή φορολογική απαλλαγή 40% β) Για ορισμένες επενδύσεις παρέχεται μόνο φορολογική απαλλαγή 40%</p>			
<p>25.Επενδύσεις μεταποιητικών επιχειρήσεων που γίνονται στη Θράκη και στους Νομούς Καβάλας , Δράμας</p>	<p>Σε όλα τα κίνητρα (1^η Ομάδα) επιπλέον 5%, ως 31^{ης} /12/2003</p>			<p>Κίνητρο μεταβατικό χαρακτήρα , π παρατείνεται κατ' έτος</p>
<p>26.Επενδύσεις μεταποιητικών επιχειρήσεων του Νομού Αττικής , που μετεγκαθίστανται σε ΒΙΟ.ΠΑ. του Ν. Αττικής (μετεγκατάσταση και πρόσθετη επένδυση)</p>	<p>-</p>	<p>ή</p>	<p>Φορολογική απαλλαγή 40% Επιδότηση τόκων 15%</p>	<p>-</p>

<p>27.Καρνάγια ναυπήγησης και επισκευής ξύλινων σκαφών</p>	<p>Επιχορήγηση , κατά περιοχή , ως εξής : Περιοχές Α΄, Β΄, Γ΄, :35% Περιοχή Δ΄ : 40% Επιδότηση τόκων, κατά περιοχή, ως εξής : Περιοχές Α΄, Β΄, Γ΄ : 35% Περιοχή Δ΄ : 40%</p>	<p>ή</p>	<p>Φορολογική απαλλαγή, κατά περιοχή, ως εξής : -Περιοχές Α΄,Β΄, Γ΄: 70% -Περιοχή Δ΄ : 100% Επιδότηση τόκων, κατά περιοχή , ως εξής : -Περιοχή Α΄,Β, Γ΄ : 35% -Περιοχή Δ΄ : 40%</p>	<p>-</p>
<p>28.Επενδύσεις για Κέντρα Κοινής Επιχειρηματικής Δράσης του Κλάδου Γουνοποιίας του Ν. Καστοριάς</p>	<p>Επιχορήγηση 40% Επιδότηση τόκων 40% Επιδότηση Leasing 40%</p>	<p>ή</p>	<p>-</p>	<p>-</p>
<p>29.Επενδύσεις για μετεγκατάσταση-επέκταση και εκσυγχρονισμό βυρσοδευαίων των Νομών Αττικής , Θεσ/νίκης και Χανίων σε ΒΕ.ΠΕ.</p>	<p>Επιχορήγηση , κατά περιοχή, ως εξής : -Περιοχές Α΄,Β΄, Γ΄ : 30% -Περιοχή Δ΄ : 40% Επιδότηση τόκων ,κατά περιοχή, ως εξής : -Περιοχή Α΄, Β΄, Γ΄ : 30% -Περιοχή Δ΄ : 40% Επιδότηση Leasing, κατά περιοχή, ως εξής: -Περιοχή Α΄,Β΄, Γ΄ : 30% -Περιοχή Δ΄ : 40%</p>	<p>ή</p>	<p>Φορολογική απαλλαγή, κατά περιοχή, ως εξής : -Περιοχές Α΄, Β΄, Γ΄: 70% -Περιοχή Δ΄ : 100% Επιδότηση τόκων, κατά περιοχή , ως εξής : -Περιοχή Α΄,Β, Γ΄ : 30% -Περιοχή Δ΄ : 40%</p>	

1.8 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ

Για να ενταχθεί μια επένδυση στο πλαίσιο του αναπτυξιακού νόμου ή του πρώτου ή δεύτερου πακέτου ενίσχυσης θα πρέπει να υπερβαίνει ένα ελάχιστο ύψος επένδυσης . Αυτό καθορίζεται ως εξής :

- α)** Για τις επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση βιοτεχνικών μονάδων μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων 135.000 € , εκτός εκείνων που πραγματοποιούνται στα νησιά του Βορείου και Νοτίου Αιγαίου , τις Σποράδες και στα νησιά Θάσο , Σαμοθράκη για τις οποίες το ελάχιστο ύψος επένδυσης είναι 75.000 € . Για τις επενδύσεις εκσυγχρονισμού των παραπάνω μονάδων το ελάχιστο ύψος είναι 30.000 € .
- β)** Για τις επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση μονάδων λοιπών μεταποιητικών επιχειρήσεων 180.000 € .
Για τις επενδύσεις εκσυγχρονισμού των παραπάνω μονάδων το ελάχιστο ύψος επένδυσης ορίζεται σε 30.000 € .
- γ)** Για τις επενδύσεις των εμπορικών επιχειρήσεων το ελάχιστο ύψος είναι 180.000 € . Για επενδύσεις που πραγματοποιούνται από κοινού από πέντε τουλάχιστον εμπορικές επιχειρήσεις , το ελάχιστο ύψος ορίζεται σε 1.500.000 €
- δ)** Για επενδύσεις για ίδρυση μονάδων τουριστικών επιχειρήσεων 750.000 € . Αν η επένδυση γίνεται στη Δ΄ περιοχή 450.000 € .
Για επενδύσεις για επέκταση των παραπάνω μονάδων 450.000 € . Αν η επένδυση γίνεται στη Δ΄ περιοχή 300.000 € .
Για επενδύσεις εκσυγχρονισμού των παραπάνω μονάδων , περιλαμβανομένης και της ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμού ξενοδοχειακών μονάδων 150.000 € . Αν το ξενοδοχείο έχει κάτω από 50 κλίνες 75.000 € .
- ε)** Για επενδύσεις για επισκευή, αποκατάσταση και μετατροπή παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες 75.000 € . Αν η επένδυση γίνεται από ΟΤΑ 45.000 € .
- στ)** Για επενδύσεις για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμού τουριστικών οργανισμών κατασκηνώσεων (camping) 75.000 € .
- ζ)** Για επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση μονάδων των γεωργικών, κτηνοτροφικών και ιχθυοκαλλιεργητικών επιχειρήσεων 90.000 € . Για επενδύσεις εκσυγχρονισμού των παραπάνω μονάδων 30.000 € .
- η)** Για επενδύσεις που αφορούν σε θέματα πιστοποίησης και διασφάλισης ποιότητας , Logistics, ίδρυση ή επέκταση μονάδων οικολογικής Αποσυναρμολόγησης – διάλυσης προϊόντων, φιλικής

τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία και παραγωγής καινοτομικών προϊόντων το ελάχιστο ύψος επένδυσης ορίζεται στο ποσό των 75.000 €

- θ) Για επενδύσεις ίδρυσης εργαστηρίων παροχής Υπηρεσιών ποιότητας 750.000 €. Αν πρόκειται για επέκταση των παραπάνω μονάδων 150.000 €.
- ι) Για επενδύσεις των εταιρειών Διεθνούς Εμπορίου 300.000 € .
- κ) Τέλος για επενδύσεις που πραγματοποιούν οι τεχνικές εταιρείες ελάχιστο ύψος επένδυσης 150.000 € .

1.9 ΙΔΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ

Οι επενδυτικοί φορείς που εντάσσονται στο καθεστώς ενίσχυσης της επιχορήγησης και επιδότησης τόκων έχουν τις παρακάτω υποχρεώσεις σχετικά με την ίδια συμμετοχή του φορέα :

- α) Το ποσοστό της ίδιας συμμετοχής του φορέα δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το 40% των ενισχυόμενων δαπανών .
- β) Το ποσοστό της ίδιας συμμετοχής απαγορεύεται να μειωθεί , μετά την έγκριση της επένδυσης από τους αρμόδιους φορείς .
- γ) Η ίδια συμμετοχή του επενδυτή , αποτελεί ίδιο κεφάλαιο για τις ατομικές επιχειρήσεις και ιερές μονές και εταιρικό κεφάλαιο για τις υπόλοιπες . Ως ίδια συμμετοχή του επενδυτή για τις λοιπές περιπτώσεις νοείται για μεν τις νεοϊδρυόμενες εταιρείες το καταβεβλημένο κεφάλαιό τους , για δε τις υφιστάμενες το ποσό της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου τους που προκύπτει από νέες σε μετρητά εισφορές των εταιρειών ή τα φορολογηθέντα αποθεματικά , εκτός του τακτικού αποθεματικού . Τα αποθεματικά αυτά δεν μπορούν να διανεμηθούν πριν την παρέλευση δεκαετίας από την ολοκλήρωση της επένδυσης .
- δ) Για τις επενδύσεις μετεγκατάστασης ως ίδια συμμετοχή θεωρείται και το τμήμα των εσόδων της από την πώληση των κτιρίων ή και γηπέδων της .

1.10 ΥΠΟΒΟΛΗ ΑΙΤΗΣΕΩΝ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ Ν. 2601/98 – ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ

1.10.1 Αιτήσεις – Αρμόδιες Υπηρεσίες

Η υποβολή αιτήσεων υπαγωγής στο καθεστώς ενίσχυσης της επιχορήγησης και επιδότησης τόκων ή και επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης (Α΄ ΠΑΚΕΤΟ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ) γίνεται όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα. Κριτήριο είναι το

ύψος, η δραστηριότητα και η περιοχή που θα πραγματοποιηθεί η επένδυση .

ΠΙΝΑΚΑΣ 9

ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΑΓΩΓΗ

Πού υποβάλλονται οι αιτήσεις για υπαγωγή στην 1^η Ομάδα Ενισχύσεων		
Κριτήριο	Αρμόδια Υπηρεσία	Χρόνος Υποβολής
Αιτήσεις ύψους ως 2,1 εκ. €	➤ Υποβολή στις οικείες Περιφέρειες	1/1-15/9
Αιτήσεις ύψους ως 3,5 εκ. € για επενδύσεις της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης	➤ Υποβολή στην Περιφέρεια ΑΜΘ	1/1-15/9
Αιτήσεις βιοτεχνίας ύψους ως 600.000 € για επενδύσεις που γίνονται μόνο στην Περιφέρεια Αττικής	➤ Υποβολή στον ΕΟΜΜΕΧ Α.Ε.	1/1-15/9
Αιτήσεις ύψους > 2,1 εκ. €	➤ Υποβολή στην Κ.Υ. του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών	1/1-15/9
Αιτήσεις ορισμένων κατηγοριών , ανεξαρτήτως ύψους		
Αιτήσεις ύψους > 3 εκ. € , εφόσον τουλάχιστον το 50% της Ι.Σ. θα είναι από συνάλλαγμα	➤ Υποβολή στο ΕΛ.Κ.Ε. Α.Ε. ,θυγατρική εταιρεία του Υπουργείου Οικονομίας και διαβίβαση ➤ στο Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών	Όλο το χρόνο
Αιτήσεις ύψους > 9 εκ. €		
Αιτήσεις για : <ul style="list-style-type: none"> ○ Επενδύσεις που αφορούν σε θέματα πιστοποίησης και διασφάλισης ποιότητας. ○ Οι επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση μονάδων οικολογικής αποσυναρμολόγησης – διάλυσης προϊόντων . ○ Επενδύσεις για αυτοματοποίηση διαδικασιών και μηχανοργάνωσης των μεταποιητικών επιχειρήσεων . ○ Επενδύσεις μεταποιητικών επιχειρήσεων για εισαγωγή και προσαρμογή περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία . ○ Επενδύσεις για εισαγωγή καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία και για 	➤ Υποβολή αιτήσεων στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας , στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ» του Γ΄ ΚΠΣ , έπειτα από απόφαση πρόσκλησης εκδήλωσης ενδιαφέροντος	Μετά από προκήρυξη

<p>παραγωγή καινοτόμων προϊόντων .</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Επενδύσεις ίδρυσης ή επέκτασης εργαστηρίων παροχής υπηρεσιών ποιότητας . 		
---	--	--

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1. Αιτήσεις που δεν συνοδεύονται από όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και στοιχεία δεν συνιστούν αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του Ν. 2601/98 , δεν εξετάζονται και τίθενται στο αρχείο της αρμόδιας υπηρεσίας π.χ. σύμφωνα με την απόφαση του ΥΠ.ΕΘ.Ο Α.Π. 62320/16-12-98 αν η αίτηση δεν συνοδεύεται από το έγγραφο έγκρισης του δανείου δεν εξετάζεται .
2. Με την απόφαση 55734/19-05-98 του ΥΠ.ΕΘ.Ο καθορίζονται τα τεchnοοικονομικά στοιχεία και δικαιολογητικά που πρέπει να συνοδεύουν τις αιτήσεις υπαγωγής .
3. Αν το κόστος της επένδυσης είναι πάνω από 250.000 € η οικονομική προμελέτη υπογράφεται από οικονομολόγο μέλος τους Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας (Ο.Ε.Ε.) ή αντίστοιχου φορέα της Ευρωπαϊκής Ένωσης .
4. Αν παλαιότερα είχε εγκριθεί επιχειρηματικό σχέδιο π.χ. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1892/90 , απαγορεύεται η υποβολή αίτησης υπαγωγής για οποιαδήποτε επένδυση της εταιρείας μέχρι τη λήξη του χρόνου υλοποίησης του.
5. Δεν είναι δυνατή η υποβολή , από τον ίδιο τον φορέα αίτησης υπαγωγής σε περισσότερες της μιας υπηρεσίες ή φορείς για επενδύσεις κατά βάση ίδιες , που εμφανίζουν όμως διαφοροποιήσεις ή στο κόστος ή στα επί μέρους προτεινόμενα επενδυτικά έργα .

1.10.2 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ

Τα κριτήρια υπαγωγής στις ενισχύσεις της επιχορήγησης και επιδότησης τόκων καθώς και στο καθεστώς ενίσχυσης της επιδότησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή του κατά περίπτωση αρμοδίου οργάνου . Τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για υπαγωγή στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου είναι τα εξής :

1) Κριτήρια εκτίμηση της βιωσιμότητας π.χ. χαρακτηριστικά φορέα , η εμπειρία του , οικονομικά αποτελέσματα φορέα , παρούσα οικονομική κατάσταση , δυνατότητα διάθεσης των ιδίων κεφαλαίων , η φερεγγυότητα . Επίσης οι προοπτικές κερδοφορίας , οι προοπτικές του κλάδου , η πληρότητα του σχεδίου .

2) Κοινά κριτήρια προτεραιότητας π.χ. η αύξηση της απασχόλησης , ο βαθμός ίδιας συμμετοχής στην επένδυση , ο δυναμισμός και η επιτυχία σε προγενέστερες δραστηριότητες , η πραγματοποίηση της επένδυσης σε περιοχές ιδιαίτερου ενδιαφέροντος , ο αριθμός και η σημασία των επενδυτικών σχεδίων .

3) Πρόσθετα κριτήρια προτεραιότητας εξετάζονται σε σχέση με τον κλάδο δραστηριότητας π.χ. για μεταποιητικές επιχειρήσεις η προοπτική δυναμικής ανάπτυξης του κλάδου , η ανταγωνιστικότητα των προϊόντων , η μετεγκατάσταση , η εξοικονόμηση ενέργειας και μείωση της ρύπανσης κλπ. .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

ΤΟΥ Ν. 2601/98

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Όπως αναλύσαμε στο κεφάλαιο 1 στη 2^η Ομάδα ενισχύσεων ανήκει το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής που μπορούν να ενταχθούν νέοι και παλιοί επιχειρηματικοί φορείς .

Το κίνητρο αυτό δίνει το δικαίωμα στις επιχειρήσεις οι οποίες περιγράφονται στον αναπτυξιακό νόμο (υπαγόμενες επιχειρήσεις) όταν πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις (ενισχυόμενες δαπάνες) να παρακρατούν ένα μέρος από τα κέρδη της χρήσεως και να σχηματίζουν αποθεματικό . Έτσι δεν καταβάλλουν φόρο στο Δημόσιο για το συγκεκριμένο αυτό ποσό . Αυτό το μέρος των κερδών που απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος , ονομάζεται αφορολόγητη έκπτωση . Το ύψος του εξαρτάται από την περιοχή κινήτρων που πραγματοποιείται η επένδυση π.χ. Γ' περιοχή 70% , Β' περιοχή 40% (πίνακες 6 και 8 του κεφαλαίου 1) .

Η αφορολόγητη έκπτωση είναι ένα ισχυρό κίνητρο γιατί το Δημόσιο απαλλάσσει από την καταβολή φορολογίας τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις με ποσοστά από 40%-100% επί της αξίας της επένδυσης ή επί του συνολικού μισθώματος της χρηματοδοτικής μίσθωσης . Το αποθεματικό αυτό που παρακρατούν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη τους ονομάζεται αφορολόγητο αποθεματικό και ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιούνται οι παραγωγικές επενδύσεις διακρίνεται σε δύο κατηγορίες :

α) Στα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται μετά την πραγματοποίηση των επενδύσεων (αποθεματικά αφορολόγητων εκπτώσεων) π.χ. άρθρο 6 παρ. 27 Ν. 2601/98 , άρθρο 12 Ν. 1892/90 κλπ. .

β) Στα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται πριν την πραγματοποίηση των επενδύσεων (ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων) π.χ. άρθρο 22 Ν. 1828/89 .

Στην πρώτη περίπτωση το Δημόσιο παρέχει το κίνητρο αφού η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει την επένδυσή της . Στη δεύτερη περίπτωση προκαταβολικά με σκοπό να πραγματοποιηθεί στο μέλλον .

2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Με το άρθρο 6 παρ. 27 του Ν. 2601/98 ορίζονται οι προϋποθέσεις, οι περιορισμοί και οι όροι για την εφαρμογή του κινήτρου της φορολογικής απαλλαγής. Δίνονται διευκρινήσεις για τη λειτουργία του αφορολόγητου αποθεματικού καθώς και για τις υποχρεώσεις των υπαγόμενων επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής:

α) Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του υπαγόμενου φορέα, είτε οι δραστηριότητες αυτές υπάγονται στον αναπτυξιακό νόμο, είτε όχι και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία αυτές πραγματοποιούνται. Υπολογίζονται μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για το σχηματισμό του Τακτικού Αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία.

Για τις υπαγόμενες επιχειρήσεις που τηρούν Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92), η φορολογική απαλλαγή πραγματοποιείται από τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφού εξαιρεθούν οι απολήψεις.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ

➤ Αν πρόκειται για Α.Ε., το αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98 θα υπολογισθεί στα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της επιχείρησης και δηλώνονται από την Α.Ε. με την εμπρόθεσμη δήλωση Φ.Ε., μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για το σχηματισμό του Τακτικού Αποθεματικού και των κερδών που πραγματικά διανέμονται από την Α.Ε. ή με τη μορφή μερίσματος στους μετόχους (πρόσθετο, υποχρεωτικό) ή με τη μορφή ποσοστών και αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. και εκτός μισθού, αμοιβές και ποσοστά στους διευθυντές της εταιρείας ή με μορφή αμοιβών στους εργαζομένους.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1039598/ΠΟΛ1098/18-03-1993 απόφαση ορίζει ότι για τον υπολογισμό των αφορολόγητων εκπτώσεων, το τακτικό αποθεματικό και τα διανεμόμενα κέρδη θα πρέπει να ανάγονται σε μικτά με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος, που αναλογεί στα ποσά αυτά. Κατόπιν θα γίνεται η αφαίρεση τους από τα κέρδη της Α.Ε. Η διαδικασία αυτή κρίθηκε απαραίτητη γιατί με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/92 για το Τακτικό Αποθεματικό που σχηματίζουν οι Α.Ε. και για τα κέρδη που διανέμουν (π.χ. αμοιβές μελών Δ.Σ., μερίσματα, κέρδη στους εργαζομένους κλπ.) δεν υπάρχει φορολογική υποχρέωση. Αυτά προέρχονται από το υπόλοιπο των κερδών, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, τον οποίο καταβάλλει η Α.Ε. Έτσι το ποσό του Τακτικού Αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών δεν μπορούν να εκπεσθούν καθαρά, για να υπολογισθεί η αφορολόγητη έκπτωση, επειδή η Α.Ε. έχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος για τα συγκεκριμένα ποσά. Ο συντελεστής φορολογίας προβλέπεται στο άρθρο 109 του Ν. 2238/94.

- Αν πρόκειται για Ε.Π.Ε. το αφορολόγητο αποθεματικό θα υπολογισθεί στα κέρδη που προκύπτουν από τον Ισολογισμό και δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφού αφαιρεθούν το τακτικό αποθεματικό (άρθρο 24 Ν. 3190/55) και οι απολήψεις των εταίρων. Στις απολήψεις δεν περιλαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή (Άρθρο 109 παρ. 2 Ν. 2238/94) γιατί δεν είναι ποσό που καταβάλλεται στους Διαχειριστές Εταίρους, αλλά χρησιμοποιείται μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της Ε.Π.Ε.
- Αν πρόκειται για Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται από τα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις. Για την επιχειρηματική αμοιβή ισχύει το ίδιο με τις Ε.Π.Ε.
- Αν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις.
- Δεν υπολογίζεται επίσης αφορολόγητο αποθεματικό επί των λογιστικών διαφορών που δηλώνονται από την επιχείρηση (Γ' κατηγορίας βιβλία) επειδή γι' αυτές η επιχείρηση οφείλει να καταβάλλει φόρο εισοδήματος.
- Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται στα συνολικά καθαρά κέρδη της επιχείρησης, που προκύπτουν από τον Ισολογισμό, ανεξάρτητα αν αυτά προέρχονται από μη υπαγόμενες δραστηριότητες στον αναπτυξιακό νόμο π.χ. σε μια μικτή

επιχείρηση που έχει βιομηχανική και εμπορική δραστηριότητα το αφορολόγητο αποθεματικό θα υπολογισθεί στο σύνολο των κερδών (και από τους δύο κλάδους) ενώ η εμπορική δραστηριότητα δεν υπάγεται στον νόμο 2601/98 .

- Το ίδιο συμβαίνει αν μια επιχείρηση εμφανίζει έσοδα από παροχή υπηρεσιών ή έσοδα από οποιαδήποτε άλλη πηγή (έσοδα από τόκους δανείων , από ακίνητα κλπ.) .
- Για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη του Ισολογισμού και δεν εξετάζεται απ' ποια περιοχή προέρχονται αυτά π.χ. Α.Ε. με έδρα την Θεσ/νίκη (Α' περιοχή) και εργοστάσιο στο Βόλο (Γ' περιοχή) θα υπολογίσει το αφορολόγητο αποθεματικό στο συνολικό ποσό των καθαρών κερδών που προέρχονται από τη δραστηριότητα της Θεσ/νίκης και του Βόλου .

β) Το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση ή η χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού . Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική χρήση αυτή ή αν αυτά δεν επαρκούν σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή και της αξίας του εξοπλισμού που αποκτάται με Leasing . Οι χρήσεις αυτές δεν μπορούν να υπερβούν τις δέκα .

Σε περίπτωση που έχει υποβληθεί αίτηση για ένταξη της επένδυσης στο καθεστώς ενισχύσεων της φορολογικής απαλλαγής και επιδότησης τόκων (παρ 24 άρθρου 8 Ν. 2601/98) το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται , επίσης από κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση , υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί η σχετική διαπιστωτική πράξη ένταξης που προβλέπεται στην περίπτωση β' της παρ. 24 του άρθρου 8 (Άρθρο 6 παρ. 27 περ. β' Ν. 2601/98) .

γ) Για επενδύσεις ή και προγράμματα Leasing εξοπλισμού που η υλοποίησή τους διαρκεί πέρα της μιας διαχειριστικής χρήσης , δίνεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη κάθε διαχειριστικής χρήσης , για τις δαπάνες των επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο ή και για τα μισθώματα του εξοπλισμού που η χρήση τους αποκτάται με Leasing κάθε χρόνο . Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η επένδυση ή και το πρόγραμμα να ολοκληρωθεί εντός πενταετίας από την έναρξή τους .

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ

- Αν επιχείρηση που υπάγεται στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου , ολοκλήρωσε την επένδυση και στη διαχειριστική χρήση

αυτή είχε καθαρά κέρδη , και δεν σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό ή σχημάτισε για ένα μέρος των κερδών , τότε για τις επενδύσεις που αναλογούν στα κέρδη αυτά (που δεν πραγματοποίησε αφορολόγητο αποθεματικό) χάνει το δικαίωμα να σχηματίσει στις επόμενες χρήσεις .

➤ Για τον καθορισμό της διαχειριστικής χρήσης , μέσα στην οποία θα σχηματισθεί αφορολόγητο αποθεματικό , οι επενδύσεις θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν :

i) Για τα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό και τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής κατά το χρόνο που ολοκληρώθηκε η εγκατάστασή τους στην επιχείρηση και είναι έτοιμα να ενταχθούν στην παραγωγική διαδικασία .

ii) Για βιομηχανοστάσια που αγοράστηκαν αποπερατωμένα , καθώς και για τις συναφείς κτιριακές και βοηθητικές εγκαταστάσεις , κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η αγορά τους. Για την αγορά ημιτελών ισχύει ο χρόνος αποπεράτωσης της κατασκευής τους. Για ανεγειρόμενα βιομηχανοστάσια και κτίρια , για τα οποία οι εργασίες ανέγερσης διαρκούν πέραν της μιας διαχειριστικής χρήσης , μπορεί να σχηματισθεί αφορολόγητο αποθεματικό από τα κέρδη της κάθε διαχειριστικής χρήσης για τις δαπάνες ανέγερσης που πραγματοποιούνται κάθε χρόνο . Στην περίπτωση αυτή η επένδυση θα πρέπει να ολοκληρωθεί εντός πενταετίας από το χρόνο έναρξής της .

iii) Για δαπάνες μεταφοράς , μετεγκατάστασης υφιστάμενων παραγωγικών μονάδων , για δαπάνες επενδύσεων που αποσκοπούν στην εισαγωγή , ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές .

iv) Για όλα τα υπόλοιπα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η αγορά ή η κατασκευή τους .

δ) Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής εμφανίζεται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης .

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ

➤ Σύμφωνα με τη Γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 60/1374/1990 “Λογαριασμοί στους οποίους πρέπει να καταχωρούνται οι πραγματοποιούμενες με αφορολόγητα αποθεματικά πάγιες επενδύσεις” ορίζεται ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται υποχρεωτικά στους οικείους ,

κατ' είδος πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 1 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Λ.Σ.) , απαγορευομένης της διασπάσεώς τους , τόσο από τις διατάξεις του Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2. 104) , όσο και από τις προσαρμοσμένες προς την 4^η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του Κώδ. 2190/1920 “περί Α.Ε.” (νέα άρθρα 42 α, 42 β και 42 γ). Συνεπώς, οι πάγιες επενδύσεις, που πραγματοποιούνται με τη χρησιμοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών των διάφορων αναπτυξιακών νόμων (και υπουργικών αποφάσεων), πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους (κατά αναπτυξιακό νόμο) τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους κλπ. λογαριασμούς που ανοίγονται κάτω από τους αρμόδιους υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογ/σμούς της Ομάδα 1 του Γ.Λ.Σ. . Αυτό δεν δημιουργεί κανένα πρόβλημα στη συσχέτιση των λογαριασμών αυτών με τους λογαριασμούς των αντίστοιχων αφορολόγητων αποθεματικών που ανοίγονται και τηρούνται κάτω από τον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο 41.08 “Αφορολόγητα Αποθεματικά Ειδ/κών διατάξεων νόμων” .

Ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 41.08 , θα καταχωρείται στα προβλεπόμενα από τις παρ. 4.1.103 και 4.1.302 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/80) υποδείγματα Ισολογισμού και πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων ως ακολούθως:

- I. Στον Ισολογισμό , στην κατηγορία ΑΙV “ Αποθεματικά Κεφάλαια” του Παθητικού , στον λογαριασμό με ιδιαίτερο τίτλο 5, “Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων” .
- II. Στον πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων στην κατηγορία 6 “Αφορολόγητα Αποθεματικά” (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις νόμου π.χ. 2601/98) .

Επισημαίνεται ότι το υπόδειγμα ισολογισμού της παραγράφου 4.1.103 του Γ.Λ.Σ. του οποίου την υποχρεωτική εφαρμογή καθιερώνει το νέο άρθρο 42γ του κώδικα Ν. 2190/20 , προέρχεται από τα άρθρα 8 και 9 της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. (78/660/Ε.Ο.Κ.) και δεν είναι επιτρεπτή η τροποποίηση του με διατάξεις φορολογικών νόμων . Τέτοιες τροποποιήσεις γίνονται μόνο μετά από σχετικές τροποποιητικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης γιατί το κοινοτικό δίκαιο , υπερισχύει του εσωτερικού δικαίου .

Συνεπώς το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται με το ακόλουθο άρθρο :

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

8899 Κέρδη Χρήσεως προς διάθεση

8899XX Χρήσεως 2002

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

4108 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμου

4108XX Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 2601/98(χρήσεως 2002)

ε) Οι επιχειρηματικοί φορείς που εφαρμόζουν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής υποχρεώνονται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων, τα οποία καθορίζονται με την κοινή απόφαση της παρ. 24 του άρθρου 8.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ

Το άρθρο 10 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 του Κ.Β.Σ. (ΦΕΚ/84 Α) 26-05-1992 (ισχύει από 01/07/1992) αναφέρει :

3. Επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά υποχρεούται να τηρεί:

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

α.α) λογαριασμός για κάθε είδος παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται κάθε φορά με την αφορολόγητη έκπτωση ή με την αξία πώλησης του.

α.β) συγκεντρωτικός λογαριασμός ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με το συνολικό ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης.

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

γ) να καταχωρεί στο βιβλίο Απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά Αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά”.

Επίσης στο ίδιο άρθρο 10 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 αναφέρονται :

4. Ο Επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο :

α) λογαριασμός επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται κατά χρονολογική σειρά με τις δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

β) λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού, ο οποίος πιστώνεται με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού.

γ) χωριστός λογαριασμός για κάθε είδος παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης αυτού και

πιστώνεται με την αφορολόγητη έκπτωση που σχηματίζεται κάθε φορά ή με την αξία πώλησής του”.

Όπως προκύπτει από τις παραπάνω παραγράφους του Κ.Β.Σ. το πρόσθετο βιβλίο που είναι υποχρεωμένοι οι φορείς που εφαρμόζουν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής (αφορολόγητο αποθεματικό) να τηρούν είναι το βιβλίο επενδύσεων . Το βιβλίο αυτό τηρείται εξωλογιστικά, ή χειρόγραφα ή μηχανογραφικά (Σχ. Παρ. 10 3.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.). Ο χρόνος ενημέρωσής του δεν ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Δεν μπορεί όμως σε καμιά περίπτωση να υπερβαίνει την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας των Κ.Β.Σ. και την προθεσμία κλεισίματος Ισολογισμού για τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία . Το βιβλίο επενδύσεων είναι θεωρημένο και θεωρείται έως και τη προθεσμία ενημέρωσής του .

Στην κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1025990/ΠΟΛ 1060/1991 αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. υποχρεούνται να τηρούν ιδιαίτερο θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων και να καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και ιδιαιτέρως τις νέες παραγωγικές επενδύσεις , από τα λοιπά πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας .

στ) Μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία της ΔΟΥ, αίτηση με την οποία θα ζητά τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης .

Με την αίτηση συνυποβάλλεται κατάσταση στην οποία αναγράφονται όλες οι δαπάνες που αναφέρονται στην επένδυση που πραγματοποιήθηκε και τα στοιχεία των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν . Τα παραπάνω δικαιολογητικά υποβάλλονται μέσα στις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος , που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 62 , 64 και 107 του Ν. 2238/94 .

Μετά την υποβολή των συγκεκριμένων δικαιολογητικών και το αργότερο μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους , ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο των πραγματοποιηθεισών επενδύσεων .

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ

- Για να υπαχθεί μια επιχείρηση στο κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής δεν απαιτείται αίτηση . Αρκεί η υποβολή στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος των παραπάνω δικαιολογητικών . Μόνο αν η επένδυση υπάγεται ταυτόχρονα και σε επιδότηση των τόκων επενδυτικού δανείου απαιτείται υποβολή αίτησης υπαγωγής της επένδυσης στις ενισχύσεις του αναπτυξιακού νόμου και ο σχηματισμός του αποθεματικού γίνεται στη χρήση που πραγματοποιήθηκε η επένδυση .

2.3 ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ – ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ - ΥΠΟΒΟΛΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

2.3.1 Ανάκληση Φορολογικής Απαλλαγής

Σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 11 iii) του Ν. 2601/98 το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής που σχηματίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου , προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία :

- 1) Πουλήθηκαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πριν περάσουν 5 χρόνια από τότε που αγοράστηκαν ή έπαψαν να χρησιμοποιούνται τα μηχανήματα που είχαν αποκτηθεί με Leasing και ακυρώθηκε η σύμβαση , για το ποσό που το αφορολόγητο αποθεματικό αντιστοιχεί στην αξία των παγίων αυτών στοιχείων . Δεν έχουμε εφαρμογή της παραπάνω διάταξης , αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πάγια αυτά στοιχεία , μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η πώληση ή η διακοπή της χρηματοδοτικής μίσθωσης τους , με νέα πάγια ίσης τουλάχιστον αξίας τα οποία υπάγονται στις προϋποθέσεις της ενισχυόμενης δαπάνης που ορίζει ο Ν. 2601/98 .
- 2) Θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί .
- 3) Διαλύεται η ατομική επιχείρηση ή η εταιρία λόγω θανάτου του επιχειρηματία ή μέλους της εταιρίας . Στην περίπτωση αυτή όλα τα αποθεματικά των αφορολόγητων εκπτώσεων που σχηματίστηκαν ,

προσθέτονται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και θα φορολογηθούν κατά τη διαχειριστική χρήση, μέσα στην οποία διαλύθηκε η ατομική επιχείρηση ή η εταιρία.

2.3.2 Φορολόγηση Αφορολόγητου Αποθεματικού

Το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε με βάση το Ν. 2601/98 φορολογείται όπως προκύπτει από το άρθρο 11 παρ. 11 β.

1) Σε περίπτωση αποχώρησης εταίρου, στο όνομά του στο χρόνο αποχώρησής του και για το ποσό που αναλογεί σ' αυτόν με βάση το ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία.

Το ποσό αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του εταίρου που αποχωρεί και φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2238/94 κατά το χρόνο της αποχώρησής του.

2) Σε περίπτωση μεταβίβασής εταιρικής μερίδας, στο όνομα του μεταβιβάζοντος στο χρόνο της μεταβίβασης και για το ποσό που αναλογεί σ' αυτόν με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία. Το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που αναλογεί σε αυτόν που μεταβιβάζει την εταιρική μερίδα, προστίθεται στα υπόλοιπα εισοδήματα του και φορολογείται όπως στην προηγούμενη περίπτωση.

3) Σε περίπτωση ανάληψης του αποθεματικού από εταίρο ή τους κληρονόμους του στο όνομα του αναλαμβάνοντος, στο χρόνο της ανάληψης και για το ποσό που αναλαμβάνεται από αυτόν. Το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που αναλαμβάνει ο εταίρος ή οι κληρονόμοι του, προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του αναλαμβάνοντος και φορολογείται όπως στην πρώτη περίπτωση.

4) Σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου και εφόσον η εταιρία συνεχίζεται νόμιμα μόνο μεταξύ των λοιπών εταίρων στο όνομα του κληρονόμου και για το ποσό που αναλογεί σ' αυτόν με βάση το ποσοστό συμμετοχής του θανόντος στην εταιρία.

Αν μετά το θάνατο ενός από τους εταίρους, η εταιρία συνεχίζει τη λειτουργία της μόνο μεταξύ των υπολοίπων εταίρων, το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού (που αναλογεί στους υπόλοιπους εταίρους) με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους, δεν υπόκειται σε φορολογία. Αν οι κληρονόμοι του αποθανόντος εταίρου δεν συμμετέχουν στην εταιρία και αναλάβουν το αφορολόγητο αποθεματικό κατά το χρόνο θανάτου του εταίρου (που αποχώρησαν από την εταιρία) τότε υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα του κληρονόμου, κατά το χρόνο θανάτου του εταίρου και το ποσοστό συμμετοχής του. Προστίθενται στα υπόλοιπα εισοδήματα του και φορολογείται σύμφωνα με την πρώτη περίπτωση.

2.3.3. Υποβολή Συμπληρωματικών Δηλώσεων

Αν δεν ολοκληρωθεί η επένδυση ή δεν αποκτηθεί η χρήση του εξοπλισμού με leasing εντός της πενταετίας (παρ. 27 άρθρου 6 Ν. 2601/98) , η επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού .

Οι πιο πάνω δηλώσεις θεωρούνται εκπρόθεσμες και οι υπόχρεοι που υποβάλλουν αυτές ή δεν υποβάλλουν ή τις υποβάλλουν ανακριβείς υπόκεινται στις κυρώσεις του Ν. 2523/97 (ΦΕΚ 179/Α' / 11-09-1997) . Συγκεκριμένα επί του οφειλόμενου φόρου επιβάλλεται προσαύξηση για κάθε μήνα καθυστέρησης 1,5% για εκπρόθεσμη δήλωση , 3% για ανακριβή και 3,5% για μη υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης .

Το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου , που οφείλεται με βάση τη συμπληρωματική δήλωση καταβάλλεται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες , η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη μέρα των τεσσάρων επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών.

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ - ΑΣΚΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ Νο 1

Φορολόγηση Αφορολόγητου Αποθεματικού Ν. 2601/98 με βάση το άρθρο 11 παρ. 11 iii) α) 1).

Η Βιομηχανική επιχείρηση ΒΗΤΕΛ Α.Ε. με έδρα τη Λαμία, ασχολείται με την παραγωγή μεταλλικών σωλήνων. Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2002 αγοράζει καινούργιο μηχάνημα επεξεργασίας μετάλλων αξίας 700.000 €. Από τα κέρδη της χρήσης 2002 (οικονομικό έτος 2003) σχηματίζει αφορολόγητο αποθεματικό 490.000 €.

Ζητείται : Ποιά η φορολογική αντιμετώπιση του σχηματισμένου αφορολόγητου αποθεματικού στις παρακάτω περιπτώσεις :

α) Η Α.Ε. πούλησε το μηχάνημα στις 14/07/2004 και δεν το αντικατέστησε έως 30/06/2005 ;

β) Η Α.Ε. πούλησε το μηχάνημα στις 13/07/2004 και το αντικατέστησε στις 17/03/2005 με άλλο καινούργιο μηχάνημα αξίας 420.000 €.

γ) Η Α.Ε. πούλησε το μηχάνημα στις 14/07/2004 και το αντικατέστησε στις 17/03/2005 με άλλο καινούργιο μηχάνημα αξίας 930.000 €.

Λύση :

Σύμφωνα με τον Αναπτυξιακό Νόμο 2601/98 η αγορά καινούργιου μηχανήματος για μεταποιητικές επιχειρήσεις είναι ενισχυόμενη δαπάνη (άρθρο 3). Η περιοχή της Λαμίας ανήκει στην Γ' ζώνη κινήτρων (άρθρο 4) και σύμφωνα με το άρθρο 5 δικαιούται ποσοστό φορολογικής απαλλαγής 70%.

Αξία μηχανήματος 700.000 € X 70% = 490.000 €.

α) Αφού η επιχείρηση πούλησε το μηχάνημα και δεν το αντικατέστησε μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης (έως 30/06/2004) τότε τα καθαρά κέρδη της χρήσεως 2002 θα αυξηθούν με το ποσό των 490.000 € του αφορολόγητου αποθεματικού και η Α.Ε. θα φορολογηθεί για το ποσό αυτό με συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 με προσαύξηση 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης από

την ημερομηνία υποβολής της αρχικής δήλωσης (Μάιος 2003) σύμφωνα με το Ν. 2523/97 .

β) Αντικαταστάθηκε το καινούργιο μηχάνημα με άλλο μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που σχηματίστηκε το αφορολόγητο αποθεματικό (17/03/2005) . Για το δεύτερο μηχάνημα αναγνωρίζεται αφορολόγητο αποθεματικό το ποσό των 420.000 € X 70% = 294.000 € .

Επειδή το δεύτερο μηχάνημα έχει αξία μικρότερη από το πρώτο (490.000 € - 294.000 € = 196.000 €) η 196.000 € που είναι η διαφορά του αφορολόγητου αποθεματικού θα προστεθεί στα κέρδη χρήσεως 2004 και θα φορολογηθεί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 .

γ) Επειδή αντικαταστάθηκε στις 17/03/2005 με καινούργιο μηχάνημα μεγαλύτερης αξίας (930.000 € X 70% = 651.000 €) η διαφορά της φορολογικής ενίσχυσης 615.000 € - 490.000 € = 161.000 € θα εκπεστεί από τα κέρδη της χρήσεως 2005 ή από τα κέρδη των αμέσως επόμενων χρήσεων ως αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98 .

ΕΦΑΡΜΟΓΗ Νο 2

Ο Β. Γεωργιάδης (ατομική επιχείρηση) κατασκευαστής παιδικών παιχνιδιών με έδρα της επιχείρησης στην Επαρχία Τροιζηνίας του Ν. Αττικής τηρεί βιβλίο Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και βιβλίο απογραφών . Από τα βιβλία της επιχείρησης προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα για τη χρήση 2002 :

Αρχικά Αποθέματα Α΄ Υλών	30.000 €
Αγορές Χρήσης Α΄ Υλών	120.000 €
Τελικά Αποθέματα Α΄ Υλών (31/12/2002)	50.000 €
Αρχικά Αποθέματα Προϊόντων	85.000 €
Τελικά Αποθέματα Προϊόντων (31/12/2002)	75.000 €
Πωλήσεις Προϊόντων (χονδρικός) Χρήσης 2002	520.000 €
<u>Σύνολο Δαπανών Χρήσης 2002</u>	
Αποσβέσεις Χρήσης	28.000 €
Αμοιβές Προσωπικού	70.000 €
Διάφορα Έξοδα	40.000 €
Παροχές Τρίτων	75.000 €
Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	<u>50.000 €</u>
Σύνολο Δαπανών (εκπιπόμενες)	263.000 €
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. (μη εκπιπόμενο)	8.000 €
Σύνολο Δαπανών	271.000 €

Ο Β. Γεωργιάδης κατά τη διάρκεια της χρήσης 2002 έκανε απολήψεις από την ατομική του επιχείρηση 25.000 €. Επίσης πλήρωσε ένα καινούργιο μηχάνημα κατασκευής παιγνιδιών αξίας 260.000 €. Η ατομική επιχείρηση έχει έναρξη εργασιών 12/05/1994. Επιθυμεί να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό με βάση το Ν. 2601/98 .

Ζητείται :

- α) Να προσδιοριστούν τα κέρδη που θα φορολογηθούν .
- β) Να υπολογισθεί το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που δικαιούται να σχηματίσει .

Λύση :

Η παραπάνω ατομική επιχείρηση ανήκει στους παλαιούς επιχειρηματικούς φορείς γιατί λειτουργεί περισσότερο από 5 χρόνια (έναρξη 1994) . Είναι μεταποιητική επιχείρηση με Β΄ κατηγορίας Βιβλία του Κ.Β.Σ. και είναι εγκαταστημένη στη Β΄ περιοχή της 2^{ης} Ομάδας ενισχύσεων (επαρχία Τροιζηνίας) . Η αγορά καινούργιου μηχανήματος αποτελεί ενισχυόμενη δαπάνη . Με βάση όλα τα παραπάνω μπορεί να ενταχθεί στην ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής (αφορολόγητο αποθεματικό) με συντελεστή 40% .

Κωδικός Αριθμός Επαγγέλματος 2030

Σ.Κ.Κ. : 11%

Με βάση τη φορολογία εισοδήματος πρέπει να προσδιορισθούν τα κέρδη με τον εξωλογιστικό και λογιστικό τρόπο .

α) Εξωλογιστικός Τρόπος

Πωλήσεις 520.000 X 11% = 57.200 €

β) Λογιστικός Προσδιορισμός

Αρχικά Αποθέματα Α΄ Υλών	30.000€	
Αρχικά Αποθέματα Προϊόντων	85.000€	115.000€
Αγορές Α΄ Υλών		120.000€
-Τελικά Αποθέματα Α΄ Υλών	50.000€	
-Τελικά Αποθέματα Προϊόντων	<u>75.000€</u>	<u>- 125.000 €</u>
Κόστος Πωλήσεων		110.000 €

Πωλήσεις	520.000 €
-Κόστος Πωλήσεων	<u>110.000 €</u>
Μικτό Κέρδος	410.000 €
-Δαπάνες Εκπιτόμενες	<u>263.000 €</u>
Κέρδη Χρήσης (λογιστικά)	147.000 €

Επειδή τα εξωλογιστικά κέρδη είναι 57.200 € και τα λογιστικά είναι 147.000 € η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι τα λογιστικά δεν μπορούν να είναι ανώτερα του 50% των εξωλογιστικών .
 Συνεπώς καθαρό κέρδος για την ατομική επιχείρηση για τη χρήση 2002 είναι $57.200 \times 1,50 = 85.800 \text{ €}$.

Υπολογισμός αφορολόγητου αποθεματικού Ν. 2601/98

Αξία μηχανήματος 260.000 € X 40% (Β' περιοχή) =	104.000 €
Καθαρά Κέρδη Χρήσης 2002	85.000 €
-Απολήψεις επιχειρηματία	<u>-25.000 €</u>
Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 2601/98	60.800 €

Ακάλυπτο ποσό αφορολόγητου αποθεματικού

$104.000 \text{ €} - 60.800 \text{ €} = 43.200 \text{ €}$

Μπορεί να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό από κέρδη επόμενων χρήσεων

Κέρδη που φορολογούνται

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	85.800 €
-Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 2601/98	<u>60.800 €</u>
Κέρδη που φορολογούνται	25.000 €

ΕΦΑΡΜΟΓΗ Νο 3

Η “MODEL A.E.” είναι βιομηχανία κατασκευής ενδυμάτων με έδρα τη Χαλκίδα . Κατά τη διαχειριστική χρήση 2002 (από 15/06-31/12) πραγματοποίησε επενδύσεις στο εργοστάσιο της με αγορά καινούργιων μηχανημάτων κοπής και ραφής ενδυμάτων αξίας 300.000 €. Η εταιρεία είναι μη εισηγμένη στο Χ.Α.Α. Η επένδυση εντάχθηκε στη ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής του Ν. 2601/98 (αφορολόγητο αποθεματικό) .

Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου οικονομικού έτους ανέρχεται σε 6.500 € .

Τη διαχειριστική χρήση 2002 η Α.Ε. πραγματοποίησε καθαρά κέρδη (8699) 240.000 € . Πραγματοποίησε αναμόρφωση των φορολογητέων κερδών με λογιστικές διαφορές 8.000 € που προέρχονται 3.000 € από πρόστιμο Κ.Β.Σ., 2.000 € από δαπάνες ΙΧ.Ε. αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και 3.000 € από Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει .

Τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. είναι 2.600.000 € και μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται τα παρακάτω έσοδα :

α) Τόκοι από καταθέσεις στην Εθνική Τράπεζα 2.500 € . Στο ποσό αυτό έχει παρακρατηθεί φόρος 15% (375€) .

β) Κέρδη από πώληση μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων 12.500 € .

γ) Έσοδα από εκμίσθωση γραφείων και ισογείου καταστήματος 40.000 € .

Το Δ.Σ. πρότεινε προς τη Γ.Σ. των μετόχων να μη διανεμηθεί μέρισμα (απαιτεί ομόφωνη έγκριση της Τακτικής Γ.Σ. στην οποία θα εκπροσωπείται το 100% του μετοχικού κεφαλαίου) . Επίσης πρότεινε να σχηματισθεί το νόμιμο Τακτικό Αποθεματικό και να υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το Ν. 2601/98 .

Ζητείται :

- 1) Να υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98
- 2) Τα Φορολογητέα κέρδη της Α.Ε.
- 3) Να υπολογιστούν ο φόρος εισοδήματος , η προκαταβολή φόρου της τρέχουσας χρήσης 2002 , το χαρτόσημο και ο Ο.Γ.Α. που οφείλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 .
- 4) Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης των κερδών
- 5) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές διάθεσης των κερδών και
- 6) Τι φορολογικές υποχρεώσεις έχει η Α.Ε. για να νομιμοποιήσει το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού ;

Λύση :

Ο φορολογικός συντελεστής των Α.Ε. για το οικονομικό έτος 2003 είναι 35% . Η Χαλκίδα ανήκει στην Γ' περιοχή κινήτρων του Ν.2601/98 με ποσοστό φορολογικής απαλλαγής 70% . Η επιχείρηση είναι μεταποιητική και οι δαπάνες για την αγορά του καινούργιου μηχανήματος είναι ενισχυόμενες δαπάνες .

1) Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού (8699)	240.000 €
-Αναλογών Φόρος Εισοδήματος 35%	<u>84.000 €</u>
Υπόλοιπο Κερδών	156.000 €
Τακτικό Αποθεματικό (156.000 € X 5%)	7.800 €

Δικαιούμενη Φορολογική Απαλλαγή Ν. 2601/98

Παραγωγικές Επενδύσεις 2002 300.000 € X 70% 210.000 €

Υπολογισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού Ν. 2601/98

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	240.000€	
-Έσοδα Αφορολόγητα	12.500€	
-Έσοδα Φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	2.500€	
Υπόλοιπο Κερδών	225.000€	
-Τακτικό Αποθεματικό	7.800 €	
+Αναλογών Φόρος (7.800 € X 35/65)	4.200 €	12.000€
Φόρος Λογιστικών Διαφορών (8.000 € X 35%)	2.800 €	
+Αναλογών Φόρος (2.800 € X 35/65)	1.507,69 €	4.307,69€
Συμπληρ. Φόρος (40.000 € X3%)	1.200€	
+Αναλογών Φόρος (1.200 € X 35/65)	646,15€	1846,15€
		<u>18.153,84€</u>
Υπόλοιπο Κερδών		206.846,16€

Το Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν. 2601/98 είναι 206.846,16 και είναι μικρότερο από το δικαιούμενο κατά 210.000-206.846,16= 3.153,84 € .

2) Φορολογητέα Κέρδη

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού		240.000 €
+Λογιστικές Διαφορές		8.000 €
Κέρδη που Δηλώνονται		248.000 €
<u>Μείον Έσοδα Αφορολόγητα</u>	12.500 €	
Έσοδα Φορολ. κατά ειδικό τρόπο	2.500 €	
Αφορολ. Αποθεμ. Ν. 2601/98	206.846,16 €	<u>221.846,16 €</u>
Φορολογητέα Κέρδη		26.153,84 €

3) Υπολογισμός Φόρου – Προκαταβολής – Τελών

Κύριος Φόρος (26.153,84€X35%)	9.153,84 €
Συμπληρωματικός (40.000€X3%)	<u>1.200 €</u>
Σύνολο	10.353,84 €
Μείον Προκαταβολή προηγ. Έτους	6.500 €
Οφειλόμενος Φόρος	3.853.84 €
Προκαταβολή τρέχουσας Χρήσης (3.853,84€ X55%)	<u>2.119,61 €</u>

Τέλη Χαρτ. Ακινήτων (40.000€X3%=1.200€)	1.200 €
Εισφορά Ο.Γ.Α. (1.200€ X20%)	<u>240 €</u>
Συνολικό Χρεωστικό για Βεβαίωση	<u>7.413,45 €</u>

4) Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	240.000 €
<u>Μείον</u> Φόρος Εισοδήματος	<u>10.353,84 €</u>
Υπόλοιπο Κερδών προς διάθεση	229.646,16 €

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

Τακτικό Αποθεματικό	7.800 €
Αποθεματικό από Έσοδα απαλλασσόμενα	12.500 €
Αποθεματικά από έσοδα Φορ. Κατά ειδικό τρόπο	2.500 €
Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 2601/98	<u>206.846,16 €</u>
	229.646,16 €

5) Λογιστικές Εγγραφές Διάθεσης Κερδών

<u>Κωδ.</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
88	<u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</u>		
8899	Κέρδη προς Διάθεση		
889900	Χρήσεως 2002	229.646,16€	
41	<u>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u>		
	<u>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</u>		
	<u>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</u>		
4102	Τακτικό Αποθεματικό		
410200	Χρήσεως 2002		7.800€
4108	Αφορολόγητα Αποθεματικά		
	Ειδικών Διατάξεων Νόμων		
410800	Ν. 2601/98 (χρήσεως 2002)	206.846,16€	
4190	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα		
	της φορολογίας έσοδα		
419000	Αφορολόγητα Έσοδα από πώληση		
	Αμοιβαίων Κεφαλαίων ...		12.500€
4191	Αποθεματικά από έσοδα		
	Φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο		
419100	Από Έσοδα Τόκων Καταθέσεων		2.500€
	Τραπεζών με συντελεστή 15%		
		294.646,16€	229.646,16€

(Αιτιολογία : Διάθεση Χρήσεως 2002)

6) Η Α.Ε. πρέπει να τηρεί θεωρημένο βιβλίο Επενδύσεων σύμφωνα με άρθρο 10 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 . Επίσης πρέπει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας αίτηση , με την οποία θα ζητά τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης . Με την αίτηση πρέπει να συνοποβάλλει κατάσταση , στην οποία θα αναγράφονται αναλυτικά όλες οι δαπάνες που αναφέρονται στην πραγματοποιηθείσα παραγωγική επένδυση και τα στοιχεία των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν .

Μέχρι τέλος του οικονομικού έτους ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβεί σε έλεγχο της πραγματοποιηθείσας επένδυσης .

ΕΦΑΡΜΟΓΗ Νο 4

Η PRISMA A.E. τη χρήση 2002 ξεκίνησε παραγωγική επένδυση και σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98 ύψους 350.000 € . Μετά από μια πενταετία δεν ολοκλήρωσε την συγκεκριμένη επένδυση . Τη χρήση 2002+5 υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής χρήσης 2002 . Λόγω εκπρόθεσμης υποβολής θα καταβάλει και προσαύξηση 110.000 € . Τι λογιστικές εγγραφές θα διενεργήσει στα βιβλία της ; Ο φορολογικός συντελεστής για τη χρήση 2002 είναι 35% .

Λύση :

ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

	41		
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ			
4108 Αφορολόγητα Αποθεματικά Ειδικών Διατάξεων Νόμων		350.000 €	
410800 Ν. 2601/98			350.000 €
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ			
4204 Διαφορές Φορολ. Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων		232.000 €	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ			
4204 Διαφορές Φορολ. Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων			232.000€
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ			
5499 Φόροι τέλη προηγούμενων χρήσεων (φόρος:350.000€ Χ35%= 122.500 €+110.000 €=232.500€)		197.000 €	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ			
4204 Διαφορές Φορολ. Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων			197.000 €
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			
8806 Διαφορές Φορολ. Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων(350.000€-232.000€=197.000€)		197.000 €	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			
8806 Διαφορές Φορολ. Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων			197.000 €
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			
8899 Κέρδη προς διάθεση		197.000 €	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			
8899 Κέρδη προς διάθεση			197.000 €
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ			
4105 Έκτακτα Αποθεματικά ή			
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
5302 Μερίσματα Πληρωτέα κλπ.			

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΤΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΤΟΥ Ν. 1892/90

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Πριν την εφαρμογή του νόμου 2601/98 (ΦΕΚ 81/Α / 15-04-1998) ίσχυε ο αναπτυξιακός νόμος 1892/90 ο οποίος είχε τεθεί σε εφαρμογή από 31/07/1990 (ΦΕΚ 101 / Α / 31-07-1990) . Μετά την ψήφιση του Ν. 2601/98 ο προηγούμενος παύει να ισχύει και διατηρείται σε ισχύ το άρθρο 12 παρ. 6 του Ν. 1892/90 .

Συγκεκριμένα με το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2601/98 (μεταβατικές διατάξεις) και την Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1124716/ΠΟΛ 1271/05-11-1998) διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 6 του κωδικοποιημένου Ν. 1892/90 .

Σύμφωνα με την παρ. 6 για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 1892/90 (αφορά όλες τις μεταποιητικές βιομηχανικές , βιοτεχνικές και χειροτεχνικές επιχειρήσεις όλων των κλάδων) , που είναι εγκαταστημένες στην περιοχή Α΄ και πραγματοποιούν επενδύσεις εκσυγχρονισμού του εξοπλισμού παραγωγής τους , παρέχεται το ευεργέτημα των αφορολόγητων εκπτώσεων της περιοχής Β΄ με τις παρακάτω προϋποθέσεις :

α) Οι επενδύσεις να αφορούν αποκλειστικά τον εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού παραγωγής της μονάδας τηρούμενων των διατάξεων του Π.Δ. 84/1984 ή άλλων περιοριστικών διατάξεων που αφορούν την ίδρυση – επέκταση κλπ. βιομηχανιών και βιοτεχνιών στην περιοχή Α΄ .

β) Ο εγκαθιστώμενος εξοπλισμός να είναι σύγχρονης τεχνολογίας

γ) Με την επένδυση να μην προκαλείται πρόσθετη σε σχέση με την υφιστάμενη κατάσταση , επιβάρυνση του περιβάλλοντος .

Σύμφωνα με την απόφαση 3338/ΔΒΕ725 / 04-03-1996 Ειδική Επιτροπή που λειτουργεί στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης παρέχει τη βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της διάταξης μετά την υλοποίηση της επένδυσης .

Επί της ουσίας ο Ν. 1892/90 μετά την εφαρμογή του Ν.2601/98 καταργήθηκε , ακόμα και στην παραπάνω διάταξη που έχει μεταβατική ισχύ , γιατί ο αναπτυξιακός νόμος που ισχύει παρέχει μεγαλύτερα κίνητρα .

Παρακάτω θα αναφερθούμε σε γενικές γραμμές στον αναπτυξιακό Ν. 1892/90 για λόγους ελεγκτικών επαληθεύσεων (Κεφ. 6). Συγκεκριμένα θα αναλύσουμε τις βασικές αρχές του και τις διατάξεις για τις αφορολόγητες εκπτώσεις .

3.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ Ν. 1892/90

3.2.1 Γενικά

Ο Ν. 1892/90 παρέχει τα παρακάτω είδη κινήτρων για επιχειρήσεις που θα ενταχθούν σε προγράμματα επενδυτικά και επενδυτικά σχέδια :

α) Επιχορήγηση Επένδυσης (άρθρο 4)

Συνίσταται σε δωρεάν κεφαλαιακή ενίσχυση επιχειρήσεων (πλην μεταποιητικών) εκ μέρους του Δημοσίου , εφόσον δεν έχουν επιχορηγηθεί από άλλη πηγή για επενδύσεις ή τμήμα του .

β) Επιδότηση Επιτοκίου (άρθρο 11)

Συνίσταται στην πληρωμή από το Δημόσιο , μέρους των τόκων του επενδυτικού δανείου σε περίπτωση που ληφθεί δάνειο από τράπεζα για την πραγματοποίηση της επένδυσης .

γ) Αφορολόγητες Εκπτώσεις (άρθρο 12)

Ποσοστό από τα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση (ή επόμενων χρήσεων) και εμφανίζονται με τη μορφή αφορολόγητου αποθεματικού . (Θα αναλύσουμε παρακάτω).

δ) Αυξημένες Αποσβέσεις (άρθρο 15)

Αυξάνονται οι συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων των παγίων στοιχείων ανάλογα με τις περιοχές και τις βάρδιες εργασίας .

Όλα τα παραπάνω κίνητρα εξαρτώνται από την περιοχή εγκατάστασης των επιχειρήσεων .

3.2.2 Περιοχές

Η χώρα διαιρείται σε πέντε περιοχές (Α΄ , Β΄ , Γ΄ , Δ΄ και Θράκη) με κριτήρια αν η επιχείρηση ανήκει στις μεταποιητικές – μεταλλευτικές ή στις τουριστικές . Συγκεκριμένα :

α) Διαίρεση της χώρας σε περιοχές για τις μεταποιητικές-μεταλλευτικές επιχειρήσεις

ΠΕΡΙΟΧΗ Α΄

Ο νομός Αττικής (εκτός των επαρχιών Τροιζηνίας , Κυθήρων και Λαυρεωτικής) , το τμήμα του νομού Κορίνθου που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι του Ισθμού , ο νομός Θεσσαλονίκης εκτός του τμήματος δυτικά του ποταμού Αξιού και της επαρχίας Λαγκαδά .

ΠΕΡΙΟΧΗ Β΄

Οι νομοί Βοιωτίας , Μαγνησίας , Λάρισας , Κορινθίας (εκτός από το προαναφερόμενο τμήμα) , Αχαΐας (πλην επαρχίας Καλαβρύτων) , Ηρακλείου , η περιοχή της πόλης της Ρόδου (σε ακτίνα 15 χλμ. από το Νομαρχιακό κατάστημα της πόλης) , οι επαρχίες Λαυρεωτικής και Τροιζηνίας , το τμήμα του νομού Θεσσαλονίκης δυτικά του Αξιού , η επαρχία Λαγκαδά , η πόλη της Χαλκίδας .

ΠΕΡΙΟΧΗ Γ΄

Οι νομοί Ημαθίας , Κοζάνης , Φωκίδας , Τρικάλων , Καρδίτσας , Αιτωλοακαρνανίας , Εύβοιας (πλην της πόλης της Χαλκίδας) , Άρτας , Πρέβεζας , Θεσπρωτίας , Ιωαννίνων , Καστοριάς , Πέλλας , Χαλκιδικής , Χανίων , Κέρκυρας , Φθιώτιδας , Κιλκίς , Σερρών , Δράμας , Ηλείας , Πιερίας , Αργολίδας , Αρκαδίας , Λακωνίας , Λευκάδας , Κεφαλονιάς , Ζακύνθου , Ευρυτανίας , Γρεβενών , Φλώρινας , Ρεθύμνου , Λασιθίου , Κυκλάδων και οι επαρχίες Κυθήρων και Καλαβρύτων . Επίσης τα τμήματα της Επικρατείας που δεν εμπίπτουν στις λοιπές περιοχές .

ΠΕΡΙΟΧΗ Δ΄

Οι νομοί Λέσβου , Χίου , Σάμου , Ξάνθης , Ροδόπης , Έβρου Μεσσηνίας , Δωδεκανήσου πλην της περιοχής της πόλης της Ρόδου που καθορίζεται από ακτίνα 15 χλμ. από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης , ακριτικές περιοχές των διαφόρων νομών (πλην της νήσου Κέρκυρας) σε απόσταση 20 χλμ. από τα σύνορα καθώς και οι Δήμοι ή Κοινότητες των οποίων τα διοικητικά όρια τέμνονται από τη ζώνη των 20 χλμ. .

ΠΕΡΙΟΧΗ ΘΡΑΚΗΣ

Οι νομοί Ξάνθης , Ροδόπης και Έβρου

β) Διαίρεση της χώρας σε περιοχές για επιχειρήσεις ξενοδοχειακές , ξενώνες , ενοικιαζόμενα διαμερίσματα , κατασκηνωτικά κέντρα (campings) επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού . Εκμετάλλευση μαρίνων ,συνεδριακών κέντρων , ιαματικών πηγών , κέντρα θαλασσοθεραπείας .

ΠΕΡΙΟΧΗ Α΄

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

ΠΕΡΙΟΧΗ Β΄

Τα νησιά Κέρκυρα (εκτός της περιοχής Λευκίμης από το γεφύρι Μεσόγης 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 σε βάθος 10 χλμ. από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης και η πόλη της Χαλκίδας του νομού Ευβοίας .

ΠΕΡΙΟΧΗ Γ΄

Οι νομοί Βοιωτίας , Ρεθύμνου , Λασιθίου , Άρτας , Τρικάλων , Κοζάνης , Ημαθίας , Ηλείας , Λακωνίας , Αιτωλοακαρνανίας , Μαγνησίας (πλην της νήσου Σκιάθου) , Λάρισας , Φθιώτιδας , Εύβοιας (εκτός από την πόλη της Χαλκίδας) , Κορινθίας , Αργολίδας , Αχαΐας , Περίας , Χαλκιδικής , Καβάλας , Αρκαδίας , Ευρυτανίας , Καρδίτσας και Γρεβενών του υπόλοιπο του νομού Κερκύρας , οι νομοί Λευκάδας , Κεφαλονιάς , Ζακύνθου , οι Κυκλάδες (πλην Μυκόνου) , το υπόλοιπο της Κρήτης και η επαρχία Κυθήρων .

ΠΕΡΙΟΧΗ Δ΄

Οι ακριτικοί νομοί Θεσπρωτίας , Ιωαννίνων , Καστοριάς , Φλώρινας , Πέλλας , Κιλκίς , Σερρών , Δράμας , Ροδόπης , Έβρου . Οι νομοί Μεσσηνίας , Λέσβου , Χίου , Σάμου , Δωδεκανήσου (εκτός της πόλης της Ρόδου σε βάθος 10 χλμ. από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης) . (Με υπουργικές αποφάσεις είναι δυνατόν να καθορίζονται και ειδικές ζώνες όπως τουριστικού ενδιαφέροντος , περιοχές της ΕΤΒΑ , ΕΟΜΜΕΧ κλπ.) .

ΠΕΡΙΟΧΗ ΘΡΑΚΗΣ

Νομοί Ξάνθης , Ροδόπης , Έβρου .

3.2.3 Υπαγόμενες Επιχειρήσεις – Παραγωγικές Επενδύσεις

Υπαγόμενες

Στο άρθρο 2 του Ν. 1892/90 αναφέρονται αναλυτικά όλες οι επιχειρήσεις που υπάγονται στον συγκεκριμένο αναπτυξιακό νόμο . Συγκεκριμένα υπάγονται όλες οι μεταποιητικές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, χειροτεχνικές, γεωργικές δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, σύγχρονης τεχνολογίας , μεταλλευτικές, λατομικές , κέντρα τεχνικής βοήθειας, αγροτικοί συνεταιρισμοί, παραγωγής ενέργειας επιχειρήσεις .

Ακόμα όλες οι ξενοδοχειακές και τουριστικές επιχειρήσεις , τα εργαστήρια εφαρμοσμένης έρευνας, οι ιερές μονές , οι εταιρείες παροχής εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας , οι εκδοτικές και εκτυπωτικές επιχειρήσεις , επιχειρήσεις ΟΤΑ , διεθνούς εμπορίου κλπ. .

Δεν υπάγονται

- Οι επενδύσεις δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών (πλην των θυγατρικών τους) .
- Επιχειρήσεις με τη μορφή κοινωνίας , κοινοπραξίας , αστικού δικαίου.
- Επιχειρήσεις με Α΄ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. .

Παραγωγικές Επενδύσεις

Στο άρθρο 1 αναφέρονται όλες οι επενδύσεις που θεωρούνται παραγωγικές και υπάγονται στον Ν. 1892/90 . Αυτές είναι η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων μηχανημάτων , μηχανοργάνωσης , εκπαίδευση προσωπικού , δαπάνες μετεγκατάστασης , κατασκευή , επέκταση και εκσυγχρονισμός βιομηχανοστασίου , ξενοδοχείων , βοηθητικών εγκαταστάσεων , δαπάνες μελετών και επενδύσεων σύγχρονης τεχνολογίας , αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων για μεταφορά προσωπικού , εμπορευμάτων , υλικού κλπ. .

Μη Παραγωγικές Επενδύσεις

Δεν θεωρούνται παραγωγικές επενδύσεις οι παρακάτω επενδύσεις :

- απόκτηση επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 6 θέσεων .
- αγορά επίπλων και σκευών γραφείου .
- αγορά οικοπέδων – γηπέδων – αγροτεμαχίων .
- ανέγερση και επέκταση ξενοδοχείων κατώτερης της Β΄ τάξεως .
- ο εκσυγχρονισμός ξενοδοχείων κατώτερης της Γ΄ τάξεως .
- ο εκσυγχρονισμός ξενοδοχείων πριν την πάροδο 10ετίας από την έναρξη λειτουργίας τους .

- η ανέγερση ή επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων που δεν ανήκουν σε οικόπεδα του φορέα.
- η ανέγερση , επέκταση καταλυμάτων , ενοικιαζόμενων δωματίων, διαμερισμάτων και campings.
- ο εκσυγχρονισμός ξενοδοχειακής μονάδας κάθε λειτουργικής μορφής .

3.3 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ

3.3.1 Ποσοστά Αφορολόγητων Εκπτώσεων

Σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 1892/90 , όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του με το άρθρο 32 παρ. 13 Ν. 2093/92 (ΦΕΚ 181 / Α/ 25-11-92) , το άρθρο 7 παρ. 8 Ν. 2166/93 , το άρθρο 1 παρ. 11α και 11β του Ν. 2234/94 και το άρθρο 58 παρ. 32 , 33 , 34α και 34β του Ν. 2324/95 παρέχονται αφορολόγητες εκπτώσεις στα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που εντάσσονται στο Ν. 1892/90.

Συγκεκριμένα οι εκπτώσεις επί του φόρου εισοδήματος αφορούν υπαγόμενες επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες ή μεταφέρονται ή ιδρύονται στις περιοχές Β΄ , Γ΄, και Δ΄ του νόμου εφόσον πραγματοποιούν νέες παραγωγικές επενδύσεις σύμφωνα με το άρθρο 1 μέχρι 31/12/2004 .

Τα ποσοστά των αφορολόγητων εκπτώσεων επί της αξίας των παραγωγικών επενδύσεων (για επενδύσεις από 1/7/90) καθώς και τα ποσοστά των ετήσιων καθαρών κερδών , μέχρι τα οποία μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση ορίζονται ως εξής :

α. Για όλες τις κατηγορίες επενδύσεων πλην της περίπτωσης (β).

ΠΙΝΑΚΑΣ 1		
ΠΕΡΙΟΧΕΣ	Ποσοστό αφορολόγητης έκπτωσης επί της αξίας της επένδυσης	Ποσοστό ετήσιων κερδών μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση
Α΄	-	-
Β΄	60%	60%
Γ΄	75%	75%
Δ΄	90%	90%
ΘΡΑΚΗ	100%	100%

β. Για τις επενδύσεις ξενοδοχειακών επενδύσεων

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΠΕΡΙΟΧΕΣ	Ποσοστό αφορολόγητης έκπτωσης επί της αξίας της επένδυσης	Ποσοστό ετήσιων κερδών μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση
Α΄	-	-
Β΄	40%	60%
Γ΄	55%	75%
Δ΄	70%	90%
ΘΡΑΚΗ	100%	100%

- Αν η επένδυση ή τμήμα αυτής εντάχθηκε στην επιχορήγηση του αναπτυξιακού νόμου δεν μπορεί να υπαχθεί στο καθεστώς αφορολόγητων εκπτώσεων. Σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1039598/10771ΠΕ/Β0012/ΠΟΛ1098/18-03-93 αν έχει επιχορηγηθεί από άλλη πηγή π.χ. ΕΟΜΜΕΧ, πρόγραμμα Ε.Ε. κλπ. μπορεί να ενταχθεί.
 - Για τις επενδύσεις που πραγματοποιούνται στη Βιομηχανική περιοχή ΕΤΒΑ Ν. Θεσ/νίκης παρέχεται το κίνητρο των αφορολόγητων εκπτώσεων της περιοχής Β΄.
 - Για τις επενδύσεις που πραγματοποιούνται στις ΒΙΠΕ – ΕΤΒΑ των περιοχών Β΄, Γ΄ και Δ΄ ισχύουν οι αφορολόγητες εκπτώσεις των περιοχών Γ΄, Δ΄ και Θράκης αντίστοιχα.
 - Για τις μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις στην περιοχή Β΄, ισχύουν οι αφορολόγητες εκπτώσεις της περιοχής Γ΄.
 - Για τεχνικές εταιρίες σχετικά με τον εκσυγχρονισμό τους, την αντικατάσταση των μηχανημάτων τους και του λοιπού εξοπλισμού τους ισχύουν οι αφορολόγητες εκπτώσεις της περιοχής Β΄ ανεξάρτητα της περιοχής που εδρεύουν.
- Τέλος στο άρθρο 12 παρ. 5 του Νόμου 1892/90 παρέχονται εξειδικευμένα κίνητρα για συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

3.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

– ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης και τα οποία προέρχονται από δραστηριότητες της επιχείρησης μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού και των

κερδών της χρήσεως που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία .

Σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1034598/10 771 / ΠΕ / Β0012 / ΠΟΛ 1098 / 18-03-1993 για τις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει ακόμη ακάλυπτη αξία επενδύσεων του Ν. 1262/82 (για το σχηματισμό της αφορολόγητης έκπτωσης) και παράλληλα πραγματοποιεί επενδύσεις του Ν. 1892/90 ορίζεται ποιά από τις δύο αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη έχει προτεραιότητα .

Η αφορολόγητη έκπτωση πραγματοποιείται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση . Αν η επιχείρηση δεν εμφανίσει κέρδη κατά την συγκεκριμένη αυτή διαχειριστική χρήση ή αν αυτά δεν επαρκούν , η αφορολόγητη έκπτωση πραγματοποιείται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων κερδοφόρων διαχειριστικών χρήσεων . Αυτό θα συμβαίνει μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας των επενδύσεων π.χ. 75% , 90% κλπ. .

Οι αφορολόγητες εκπτώσεις θα υπολογισθούν και στις λογιστικές διαφορές που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος του φυσικού ή νομικού προσώπου . Στην περίπτωση που μια επιχείρηση που υπάγεται στις διατάξεις του Ν. 1892/90 , η οποία δικαιούται αφορολόγητης έκπτωσης για επενδύσεις που πραγματοποίησε και παραλείπει να ενεργήσει την έκπτωση αυτή από τα κέρδη της συγκεκριμένης χρήσης , δεν μπορεί να εκπέσει την αξία αυτών , για το σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης , από τα κέρδη επόμενων χρήσεων . Δεν ισχύει το προηγούμενο όταν η επιχείρηση σε μια διαχειριστική χρήση , παραλείψει , ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στις δηλωθείσες με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος λογιστικές διαφορές .

Για τον καθορισμό της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία θα ενεργηθούν οι αφορολόγητες ενισχύσεις , ισχύουν όσα έχουμε αναφέρει για το αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/98 .

Όταν η επιχείρηση έχει περισσότερες δραστηριότητες (π.χ. βιομηχανική και εμπορική επιχείρηση) , δηλαδή όταν έχει και δραστηριότητες που δεν υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 1892/90 , οι αφορολόγητες εκπτώσεις πραγματοποιούνται μόνο από τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από τις δραστηριότητες που προβλέπονται στο νόμο και ανεξάρτητα από την περιοχή που ασκούνται . Αν από τα τηρούμενα βιβλία εξάγονται καθαρά κέρδη ανά κλάδο εκμετάλλευσης , οι αφορολόγητες εκπτώσεις θα υπολογισθούν μόνο στα κέρδη των κλάδων που οι δραστηριότητές τους υπάγονται στο νόμο . Αν ο λογιστικός διαχωρισμός είναι αδύνατος , τότε τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν για κάθε κλάδο θα βρίσκονται με

επιμερισμό του συνόλου των κερδών σε μέρη , ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου δραστηριότητας .

Το Υπουργείο Οικονομικών γνωστοποίησε με το έγγραφο 1045222 / Β0012 / 1994 ότι οι επιχειρήσεις που έχουν εμπορική και βιομηχανική δραστηριότητα και πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 1892/90 , θα σχηματίζουν αφορολόγητες εκπτώσεις , με βάση το άρθρο 12 του νόμου στο σύνολο των κερδών (βιομηχανικού και εμπορικού κλάδου) .

Με την κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1025990/26509/10127/ΠΟΛ 1060/07-03-1991 και

10 56252/10303/Β0012/ΠΟΛ1186/20-06-1996 καθορίζονται τα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβληθούν από τον επενδυτή για τον έλεγχο , της πραγματοποιούμενης επένδυσης . (θα αναφερθούμε στο κεφάλαιο 6)

Σχετικά με την λογιστική παρακολούθηση της αφορολόγητης έκπτωσης , την ανάκληση της φορολογικής απαλλαγής και τη φορολόγηση του αφορολόγητου αποθεματικού ισχύουν οι ίδιες προϋποθέσεις και υποχρεώσεις με το Ν. 2601/98 που έχουμε αναφέρει στο κεφάλαιο 2 . (Άρθρο 13 ,14 Ν. 1892/90 , Άρθρο 6 παρ. 3 , 4 , 5 Ν. 2166/93 , Άρθρο 58 παρ. 34 Ν. 2324/95 και ΠΟΛ. 1093/05-05-92 Εγκ. Υπουργείου Οικονομικών).

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ – ΑΣΚΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1

Η Α.Ε. “SPORTIVO” είναι βιομηχανική επιχείρηση κατασκευής υποδημάτων με έδρα εγκατάστασης το Βόλο . Το καταβεβλημένο Μ.Κ. είναι 200.000.000 δρχ. και οι μετοχές της είναι μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. . Κατά τη διαχειριστική χρήση 1997 πραγματοποίησε παραγωγικές επενδύσεις αγοράζοντας και εγκαθιστώντας καινούργια μηχανήματα παραγωγής υποδημάτων αξίας 100.000.000 δρχ. . Τα καθαρά κέρδη της (Ισολογισμού) κατά τη διαχειριστική χρήση 1997 είναι 100.000.000 δρχ. και η εταιρεία τα αναμόρφωσε με λογιστικές διαφορές ύψους 5.000.000 δρχ. (3.000.000 δρχ. πρόστιμο Κ.Β.Σ. , 2.000.000 δρχ. δαπάνες που δεν εκπίπτονται) .

Στις 23/04/1998 συνέρχεται το Δ.Σ. και προτείνει :

- α) Το σχηματισμό του νόμιμου Τακτικού Αποθεματικού
- β) Τη διανομή στα μέλη του Δ.Σ. ποσού 10.000.000 δρχ.
- γ) Τη διανομή του νόμιμου πρώτου μερίσματος προς τους μετόχους .
- δ) Το σχηματισμό του νόμιμου αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1892/90 .

Ζητείται :

- 1) Να υπολογισθούν το Τακτικό Αποθεματικό και το νόμιμο πρώτο μέρισμα .
- 2) Να υπολογισθεί το Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν. 1892/90
- 3) Να υπολογισθεί ο Φόρος Εισοδήματος της Α.Ε.
- 4) Να συνταχθεί ο πίνακας της Διάθεσης των Κερδών .
- 5) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές διάθεσης των κερδών .

Λύση

Η παραπάνω επένδυση ανήκει στην κατηγορία του άρθρου 1 του Ν. 1892/90 (παραγωγική) . Η επιχείρηση είναι μεταποιητική (άρθρο 2) υπαγόμενη στο Νόμο και η Περιοχή του Βόλου ανήκει στην Β΄ περιοχή (60%) κινήτρων . Ο φορολογικός συντελεστής για τη χρήση 1997 για μη εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χ.Α.Α. ήταν 40% .

1) Τακτικό Αποθεματικό

Κέρδη Χρήσεως 1997	100.000.000 δρχ.
Φόρος που αναλογεί (100 εκ.Χ 40%)	<u>40.000.000 δρχ.</u>
Κέρδη για υπολογισμό Τ.Α.	60.000.000 δρχ.
Τακτικό Αποθεματικό (60 εκ. Χ5%)	3.000.000 δρχ.

Πρώτο Μέρισμα

α) άρθρο 45 Ν.2190/20

Καταβεβλημένο Μ.Κ.Χ. 6% = 200.000.000δρχ. X 6% = 12.000.000 δρχ.

- Φόρος που αναλογεί (12εκ. X 40%) 4.800.000 δρχ.

Καθαρό ποσό α' μερίσματος 7.200.000 δρχ.

β) άρθρο 1 Ν.876/79

Κέρδη μετά την αφαίρεση του Φόρου Εισοδήματος 60.000.000δρχ.
(100.000.000δρχ.-40.000.000δρχ.)

Μείον Τακτικό Αποθεματικό 3.000.000 δρχ.

Κέρδη για υπολογισμό μερίσματος 57.000.000δρχ.

Πρώτο Μέρισμα 57.000.000δρχ. X 35% = 19.950.000δρχ.

Σύμφωνα με το νόμο πρέπει να διανεμηθεί το μεγαλύτερο μέρισμα
19.950.000δρχ. > 7.200.000δρχ.

2) Υπολογισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού Ν. 1892/90

Ύψος παραγωγικής επένδυσης Χ συντελεστής αφορολόγητων εκπτώσεων
100.000.000 δρχ. X 60% = 60.000.000 δρχ. (Δικαιούμενη Έκπτωση).

Καθαρά κέρδη χρήσεως 1997 100.000.000δρχ.

+ Λογιστικές Διαφορές 5.000.000 δρχ.

Σύνολο 105.000.000 δρχ.

- Τακτικό Αποθεματικό 3.000.000 δρχ.

- Αναλογών Φόρος (3.000.000δρχ. X 40/60) 2.000.000 δρχ.

100.000.000 δρχ.

- Διανεμόμενα κέρδη (19.950.000δρχ.+10.000.000δρχ.) 29.950.000 δρχ.

- Αναλογών Φόρος (29.950.000δρχ. X 40/60) 19.966.667 δρχ.

Υπόλοιπο Αδιανεμήτων Κερδών 50.083.333 δρχ.

Αφορολ. Αποθεματικό = 50.083.333 X Συντελεστής περιοχής Β'(60%) =
30.050.000 δρχ.

3) Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως 100.000.000δρχ.

+ Λογιστικές Διαφορές 5.000.000δρχ.

- Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν.1892/90 30.050.000 δρχ.

Κέρδη για υπολογισμό του Φ.Ε. 74.950.000 δρχ.

Φόρος Εισοδήματος = 74.950.000 X 40% 29.980.000 δρχ.

4) Πίνακας Διάθεσης Κερδών

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	100.000.000 δρχ.
Μείον Φόρος Εισοδήματος	<u>29.980.000 δρχ.</u>
Κέρδη προς διάθεση	70.020.000 δρχ.

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :

1. Τακτικό Αποθεματικό	3.000.000 δρχ.
2. Πρώτο Μέρισμα	19.950.000 δρχ.
6. Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 1892/90	27.050.000 δρχ.
7. Αμοιβές μελών Δ.Σ.	10.000.000 δρχ.
8. Υπόλοιπο Κερδών εις νέον	<u>10.020.000 δρχ.</u>
Σύνολο	70.020.000 δρχ.

Το Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν. 1892/90 εμφανίζεται στη διάθεση κερδών μειωμένο κατά 30.050.000δρχ.-27.050.000δρχ. = 3.000.000δρχ. . Η διαφορά αυτή οφείλεται στις λογιστικές διαφορές δηλ. 5.000.000 δρχ. X 60% = 3.000.000 δρχ. και θα καταχωρηθεί στους λογαριασμούς τάξεως .

5) Λογιστικές Εγγραφές Διάθεσης Κερδών

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
8899	Κέρδη προς διάθεση		
889900	Χρήσεως 1997	70.020.000	
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧ. ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		
4102	Τακτικό Αποθεματικό		
410200	Χρήσεως 1997		3.000.000
4108	Αφορολόγητα Αποθεματικά ειδικών διατάξεων		
410800	Ν. 1892/1990 Χρήσεως 1997		27.050.000
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
4200	Υπόλοιπο Κερδών εις νέο		
420000	Χρήσεως 1997		10.020.000
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
5301	Μερίσματα πληρωτέα		
530100	Χρήσεως 1997		19.950.000
5308	Δικαιούχοι αμοιβών		
530800	Μέλη Δ.Σ.		10.000.000
		<u>70.020.000</u>	<u>70.020.000</u>
<i><u>Αιτιολογία :</u> Διάθεση κερδών χρήσεως 1997.</i>			

Κωδικός	Λογαριασμός		
04	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ	3.000.000	
0400	Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 1892/90		
040000	Σχηματισθέν από λογιστικές διαφορές Χρήσεως 1997		
08	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		3.000.000
0800	Αφορολόγητα Αποθεματικά σχηματισθέντα από λογιστικές διαφορές		
080000	Ν. 1892/1990		
<i>Αιτιολογία : Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρου 12 , παρ. 6 Ν.1892/90 σχηματισθέν από λογιστικές διαφορές χρήσεως 1997 .</i>			

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2

Η Α.Ε. “ΤΡΟΦΟΚΑΤ” είναι βιομηχανική επιχείρηση κονσερβοποίησης τροφίμων με έδρα εγκατάστασης την Αθήνα . Οι μετοχές της είναι μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και το καταβεβλημένο Μ.Κ. είναι 1.600.000 € . Τα κέρδη χρήσεως 2002 (8699) είναι 1.200.000 € . Η επιχείρηση αναμόρφωσε τα κέρδη της με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 κατά 40.000 € που προέρχονται από πρόστιμο Φ.Π.Α. 15.000 € , προσαύξηση Φ.Μ.Υ. λόγω εκπρόθεσμης υποβολής 5.000 € και μη εκπιπτόμενες δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών 20.000 € .

Η επιχείρηση παρουσίασε τα παρακάτω έσοδα :

- α) από βιομηχανικό κλάδο 9.800.000 €*
- β) από πώληση μεριδίου Αμοιβαίων Κεφαλαίων 200.000 € (αφορ.) .*

Το Δ.Σ. συνεδρίασε στις 24/04/2003 και προτείνει :

- α) το σχηματισμό του νόμιμου Τακτικού Αποθεματικού.*
- β) τη διανομή του νόμιμου α΄ μερίσματος.*
- γ) τη διανομή στα μέλη του Δ.Σ. το ποσό των 39.000 € .*
- δ) το σχηματισμό του νόμιμου Αφορολόγητου Αποθεματικού του Ν. 1892/90 για την επένδυση που πραγματοποίησε .*

Ζητείται :

- 1) Να υπολογισθούν το Τακτικό Αποθεματικό και το νόμιμο πρώτο μέρισμα .**
- 2) Να υπολογισθεί το Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν. 1892/90 .**
- 3) Να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος της Α.Ε. .**

Λύση

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο 1124716/ΠΟΛ 1271/05-11-98 του Υπουργείου Οικονομικών και το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2601/98 οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην περιοχή Α΄ του Ν. 1892/90 όταν πραγματοποιούν επενδύσεις εκσυγχρονισμού της παραγωγής τους, τους παρέχεται το κίνητρο των αφορολόγητων εκπτώσεων της περιοχής Β΄. Οι προϋποθέσεις έχουν αναφερθεί στο κεφάλαιο 3 (3.1). Η συγκεκριμένη επιχείρηση μπορεί να ενταχθεί στο παραπάνω κίνητρο (Β΄ περιοχή 60%).

Ο φορολογικός συντελεστής για το οικονομικό έτος 2003 είναι 35%.

1) Τακτικό Αποθεματικό

Κέρδη Χρήσεως	1.200.000
- Φόρος που αναλογεί ($1.200.000 \times 35\%$)	<u>420.000</u>
Κέρδη για υπολογισμό Τ.Α.	780.000
Τακτικό Αποθεματικό ($780.000 \times 5\%$)	39.000

Πρώτο Μέρισμα

α) άρθρο 45 Ν.2190/20	
Καταβεβλημένο Μ.Κ.Χ. $6\% = 1.600.000 \times 6\% =$	96.000
Φόρος που αναλογεί ($96.000 \times 35\%$)	<u>33.600</u>
Καθαρό ποσό α΄ μερίσματος	62.400

β) άρθρο 1 Ν.876/79	
Κέρδη μετά την αφαίρεση του Φόρου Εισοδήματος ($1.200.000 - 420.000$)	780.000
- Τακτικό Αποθεματικό	<u>39.000</u>
Κέρδη για υπολογισμό μερίσματος	741.000
Πρώτο Μέρισμα $741.000 \times 35\% = 259.350$	
Επειδή $259.350 > 62.400$ διανέμεται το μεγαλύτερο μέρισμα	

2) Υπολογισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού Ν. 1892/90

Ύψος παραγωγικής επένδυσης X συντελεστής αφορολόγητων εκπτώσεων $= 600.000 \times 60\% = 360.000$ (Δικαιούμενη Έκπτωση).

Καθαρά κέρδη χρήσεως 2002	1.200.000
+ Λογιστικές Διαφορές	<u>40.000</u>
Σύνολο	1.240.000

- Τακτικό Αποθεματικό	39.000
- Αναλογών Φόρος (39.000X35/65)	21.000
- Διανεμόμενα κέρδη (259.350+34.000)	298.350
- Αναλογών Φόρος (298.350X35/65)	<u>160.650</u>
Υπόλοιπο Αδιανεμήτων Κερδών	721.000

$$\text{Αδιανεμήτα κέρδη που αναλογούν στο βιομηχανικό κλάδο} = 721.000 \times \frac{9.800.000}{10.000.000} = 706.580$$

(9.800.000+200.000 = 10.000.000 συνολικά ακαθάριστα έσοδα)

Το Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν. 1892/90 είναι 706.580 X 60% = 423.948 . Επειδή δικαιούται Αφορολόγητο Αποθεματικό 360.000 αυτό θα σχηματίσει .

3) Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	1.200.000
+ Λογιστικές Διαφορές	<u>40.000</u>
Σύνολο	1.240.000
- Αφορολόγητα Έσοδα	<u>200.000</u>
Κέρδη 2002	1.040.000
+ Αφορολόγητα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα (298.350 X <u>200.000</u>)	49.725
	1.200.000
+ Φόρος που αναλογεί (49.725 X 35/65)	<u>26.775</u>
- Αφορ. Αποθεματικό Ν. 1892/90	<u>360.000</u>
Κέρδη που φορολογούνται	756.500

Φόρος Εισοδήματος 756.500 X 35% = 264.775 € .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΙΔΙΚΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 1828/89

4.1 ΓΕΝΙΚΑ

Με το άρθρο 22 του Ν. 1828/89 δόθηκε η δυνατότητα σ' όλες τις επιχειρήσεις του Άρθρου 2 Ν. 1262/82 ανεξάρτητα από το τόπο εγκατάστασης και την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. να σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό από τα αδιανέμητα κέρδη μέχρι 25% αυτών για την πραγματοποίηση επενδύσεων εντός τριετίας ή 35% όταν οι επενδύσεις είναι εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας . Το ποσό της επένδυσης ορίζεται ισόποσο του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού . Τα αδιανέμητα κέρδη των παραπάνω επιχειρήσεων πρέπει να προκύπτουν στις χρήσεις 1988 και 1989 (οικ. έτη 1989 και 1990) και να δηλώθηκαν με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος .

Με το άρθρο 11 Α του Ν. 1882/90 τα παραπάνω ποσοστά (25% και 35%) αυξήθηκαν σε 40% και 50% όταν οι επενδύσεις πραγματοποιούνται στην περιοχή της Θράκης .

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 20 Ν. 1882/90 , την παρ. 8 του άρθρου 9 Ν. 2275/94 και το άρθρο 13 παρ. 15 Ν. 2459/97 τα ποσοστά σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού διαμορφώνονται για τις χρήσεις 1990 έως 1998 (οικ. έτη 1991-1999) όπως παρακάτω . Τονίζεται ότι οι τροποποιήσεις αναφέρονται στις παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 Ν. 1892/90 και στις υπαγόμενες επιχειρήσεις του άρθρου 2 καθώς και στις περιοχές του Ν. 1892/90 (όπως έχουν περιγραφεί όλα τα παραπάνω στο κεφάλαιο 3) .

ΠΙΝΑΚΑΣ 1		
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ αρθρ. 2 Ν. 1892/90		
Επενδύσεις του άρθρου 1 Ν. 1892/90	Που εισάγονται από 31/07/90 για πρώτη φορά στο Χ.Α.Α.	Λοιπές Επιχειρήσεις
<u>Στην Περιοχή Α</u> - Επενδύσεις υψηλής τεχνολογίας - Λοιπές επενδύσεις	45% 35%	40% 30%
<u>Στις λοιπές περιοχές Β', Γ', Δ', Θράκη</u> - Επενδύσεις υψηλής τεχνολογίας - Λοιπές επενδύσεις	55% 45%	50% 40%

Με το άρθρο 4 παρ. 14 Ν. 2753/99 δίνεται το δικαίωμα σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων για τις χρήσεις 1999-2001 (οικ. έτη 2000-2002) στις επιχειρήσεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/98 με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στις περιπτώσεις π' και ρ' , δηλαδή τις εταιρείες Διεθνούς Εμπορίου και τις Εμπορικές Επιχειρήσεις (Αναφέρονται στο

κεφάλαιο1) . Οι παραγωγικές επενδύσεις θα πρέπει να αρχίσουν μέσα στα έτη 2000 , 2001 και 2002 αντίστοιχα και θα πρέπει να ολοκληρωθούν εντός τριετίας , από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού. Με βάση την παραπάνω τροποποίηση έχουμε : (οι περιοχές αναφέρονται στο Ν. 2601/98) .

ΠΙΝΑΚΑΣ 2	
Επενδύσεις του άρθρου 3 παρ. 1 , Ν. 2601/98	Επιχ/σεις άρθρου 3 παρ.1, Ν.2601/98
- Περιοχή Α	30%
- Ζώνη Λαυρεωτικής	40%
- Επαρχία Λαγκαδά	40%
- Τμήμα δυτικά του Αξιού	40%
- ΒΙΠΕ και περιοχές ΕΤΒΑ	40%
- Λοιπές περιοχές	40%

Τέλος με την παρ. 7 του άρθρου 9 Ν. 2992/2002 οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. που προέρχονται από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων με βάση το Ν. 1297/72 ή το Ν. 2166/93 , όταν ο μετασχηματισμός αυτός ολοκληρώνεται μέχρι τις 31/12/2004 , δικαιούνται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 Ν. 1828/89 από τα κέρδη των χρήσεων 2002-2005 . Οι παραγωγικές επενδύσεις πρέπει να αρχίσουν στα έτη 2003 , 2004 , 2005 και 2006 αντίστοιχα και να ολοκληρωθούν μέσα σε 3 χρόνια από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού . Το ύψος της παραγωγικής επένδυσης πρέπει να είναι μεγαλύτερο κατά 30% του σχηματιζόμενου αποθεματικού .

Ουσιαστικά δεν είναι σε ισχύ το άρθρο 2 Ν. 1828/89 παρά μόνο στην τελευταία περίπτωση που αναφέραμε .

Ως ανακεφαλαίωση έχουμε :

ΠΙΝΑΚΑΣ 3	
ΧΡΗΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ άρθρου 22 Ν. 1828/89	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ
1) 1988-1989-1990-1991	N. 1828/89 , άρθρο 22
2) 1992-1993	N. 1882/90 , άρθρο 20
3) 1994-1995	N. 2275/94 , άρθρο 9 παρ. 8
4) 1996-1997-1998	N. 2459/97 , άρθρο 13 παρ. 15
5) 1999-2000-2001	N. 2753/99 , άρθρο 4 παρ. 14
6) 2002,2003,2004,2005 (Α.Ε.-Ε.Π.Ε. από μετασχηματισμός)	N. 2992/02 , άρθρο 9 παρ. 7

4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

4.2.1 Επιχειρήσεις που δικαιούνται το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού – μη υπαγόμενες επιχειρήσεις

Επιχειρήσεις που δικαιούνται να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό είναι αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Ν. 1892/90 (αναφέρονται στο κεφάλαιο 3) και για τις χρήσεις 1999-2001 είναι αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 με εξαίρεση τις εταιρίες διεθνούς εμπορίου και τις εμπορικές επιχειρήσεις (αναφέρονται στο κεφ. 1) .

Επιχειρήσεις που δεν δικαιούνται είναι :

α) οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί εκτός από τις θυγατρικές τους επιχειρήσεις

β) οι επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή κοινωνίας ή εταιρείας αστικού δικαίου ή κοινοπραξίας

γ) οι εμπορικές επιχειρήσεις έστω και αν στους σκοπούς του καταστατικού τους περιλαμβάνεται η άσκηση δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 2 Ν. 1892/90 την οποία όμως όπως αποδεικνύεται δεν ασκούν (Σχ. Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών 1028579/ΠΟΛ1062/89)

δ) οι επιχειρήσεις που παραδίδουν σε τρίτους υλικά για κατασκευή προϊόντων , επειδή δεν θεωρούνται βιομηχανικές επιχειρήσεις αλλά εμπορικές . Οι επιχειρήσεις αυτές μπορούσαν μέχρι τη χρήση 1993 να σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό των εμπορικών επιχειρήσεων . (Σχ. Απόφ. Υπουργείου Οικονομικών Κ 105/Β/ΠΟΛ327/1977 , Ε 14757/ΠΟΛ311/87 , 102857 /ΠΟΛ1062/89)

4.2.2 Υπολογισμός Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού

Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα αδιανέμητα κέρδη για τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. . Ως αδιανέμητα λαμβάνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία (Κέρδη Ισολογισμού) μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού , των κερδών που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους των προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. ή τον επιχειρηματία που ασκεί ατομικά την επιχείρησή του (Γ΄ κατηγορίας βιβλία) .

Όταν πρόκειται για Α.Ε. τα ποσά αυτά που αφαιρούνται (τακτικό αποθεματικό και διανεμόμενα κέρδη) , από τα καθαρά κέρδη , ανάγονται σε μικό ποσό με την προσθήκη σε αυτή του

αναλογούντος φόρου εισοδήματος . (Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών 1045732/10183/ΠΟΛ1120/1993)

Για τις χρήσεις 1987-1989 αφαιρούνται οι αφορολόγητες εκπτώσεις που σχηματίζονται με βάση διάφορους αναπτυξιακούς νόμους . Για τις χρήσεις 1990-2001 δεν αφαιρούνται από τα κέρδη του Ισολογισμού οι αφορολόγητες εκπτώσεις , δηλαδή το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται στο υπόλοιπο των λογιστικών κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών (π.χ. μερισμάτων , αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. , στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κλπ.) .

Όταν πρόκειται για Ο.Ε. και Ε.Ε. δεν αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων γιατί δεν είναι καταβαλλόμενο ποσό αλλά τρόπος φορολογίας των προσωπικών εταιριών από το έτος 1992 (Ν. 2065/92) .

Οι επιχειρήσεις με Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. υπολογίζουν το αφορολόγητο αποθεματικό στα κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ. επί των ακαθαρίστων εσόδων (ΠΟΛ 1062/27-02-89) . Δεν λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων του Ν. 2214/94 .

Αν έχουμε μικτές επιχειρήσεις που έχουν και άλλο κλάδο εκμετάλλευσης , για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού λαμβάνονται τα αδιανέμητα κέρδη που προέρχονται και από τον άλλον κλάδο δηλ. Βιομηχανικό – Εμπορικό ή Βιομηχανικό – Παροχής Υπηρεσιών (Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών 1039272/ΠΟΛ 1094/03-05-1991) .

Για τις επενδύσεις που θα χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων δεν υπάρχει η δυνατότητα υπαγωγής στο καθεστώς του Ν. 2601/98 (φορολογική απαλλαγή , επιχορήγηση παγίων , επιδότηση τόκων κλπ.) .

Προϋποθέσεις σχηματισμού

Οι επιχειρήσεις που θα σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 από τα αδιανέμητα κέρδη κάποιας συγκεκριμένης χρήσης υποχρεούνται μέσα στο πρώτο έτος μετά το σχηματισμό του αποθεματικού να διαθέσουν ποσό τουλάχιστον ίσο με το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού για την πραγματοποίηση καινούργιων επενδύσεων .

Επίσης πρέπει μέσα σε τρία χρόνια από το σχηματισμό του αποθεματικού να έχουν ολοκληρώσει την επένδυση και να είναι μεγαλύτερη κατά 30% τουλάχιστον του αποθεματικού π.χ. βιομηχανική επιχείρηση εμφιάλωσης φυσικών χυμών σχημάτισε απ' τα κέρδη της χρήσης 1999 ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22

του Ν. 1828/29 ύψους 100.000.000 δρχ. . Το ποσό αυτό θα καλυφθεί με παραγωγικές επενδύσεις συνολικού ποσού $100.000.000 \times 1,3 = 130.000.000$ δρχ. οι οποίες πρέπει να αρχίσουν τη χρήση 2000 και να ολοκληρωθούν τη χρήση 2002 .

Η επιχείρηση υποχρεούται να πραγματοποιήσει μέσα στη χρήση 2000 τουλάχιστον το $1/3$ του αποθεματικού δηλ. $100.000.000/3 = 33.333.333$ δρχ. και στις χρήσεις 2001 και 2002 το υπόλοιπο ποσό ($130.000.000 - 33.333.333 = 96.666.667$ δρχ.) .

Αν η επιχείρηση καταβάλλει μικρότερο ποσό για επένδυση απ' το οφειλόμενο (αφορολόγητο αποθεματικό +30%) τότε η διαφορά από το αφορολόγητο προστίθεται στη χρήση που σχηματίστηκε ως λογιστική διαφορά και φορολογείται (αναλυτικά στο κεφάλαιο 6) .

Οι επιχειρήσεις που θα σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων έχουν υποχρέωση από την παρ. 7 του άρθρου 22 Ν. 1828/89 και την κοινή Υπουργική απόφαση Ε 2665/1988 (παρ. 6 άρθρο 1) να μην πουλήσουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. μηχανήματα) , πριν περάσουν τρία χρόνια από τη λήξη της τριετίας των επενδύσεων .

Αν η επιχείρηση τα πουλήσει μέσα στην τριετία αυτή , προβλέπεται ότι η αξία αγοράς του παγίου θα προστεθεί στα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πουλήθηκε προσαυξημένη κατά 100% .

Η αξία που προστίθεται και θα προσαυξηθεί κατά 100% , είναι τα μέρος της αξίας του αφορολόγητου αποθεματικού ή όλου αυτού που καλύφθηκε με την αξία κτήσεως του επενδυτικού αγαθού που πουλήθηκε και προσδιορίζεται από τη σχέση:

Αξία κτήσεως / 1,30 = αξία αφορολόγητου αποθεματικού

π.χ. Αξία κτήσεως παγίου 10.000.000 δρχ.

Αξία αφορολόγητου αποθεματικού = $10.000.000 / 1,30 = 7.692.308$ δρχ. . Το ποσό αυτό δηλ. 7.692.308 προσαυξάνεται κατά 100% και προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσεως που πουλήθηκε .

Άλλο παράδειγμα : Επιχείρηση σχημάτισε τη χρήση 1994 ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων 120.000.000 δρχ. . Το 1995 αγόρασε μηχανήμα αξίας 156.000.000 (αποθ. $\times 1,30$) και κάλυψε την υποχρέωση που είχε από το σχηματισμό του αποθεματικού . Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μη πουλήσει το πάγιο μέχρι 31/12/2000 (1995 , 1996 , 1997 + 3 χρόνια) . Η επιχείρηση δεν θα έχει καμιά ποινή αν μέσα σε 6 μήνες από την πώληση παγίου το αντικαταστήσει με καινούργιο ίσης αξίας .

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 Ν. 1828/89 από τα αδιανέμητα κέρδη μιας χρήσεως και από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία κριθούν ως ανεπαρκή ή ανακριβή το παραπάνω ποσό

αποθεματικού σύμφωνα με την Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 1061410/ΠΟΛ 1001 / 10-01-92 δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και θα αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη που υπολογίζονται εξωλογιστικά .

Οι επιχειρήσεις που σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό δεν μπορούν για τις επενδύσεις που υποχρεούνται να πραγματοποιήσουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 1828/89 :

α) να υπαγάγουν τις επενδύσεις που θα πραγματοποιήσουν στο σύστημα των κρατικών επιχορηγήσεων και

β) να σχηματίσουν αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1262/82 ή του Ν. 1892/90 .

Για τις επενδύσεις που επιδοτούνται απευθείας από κονδύλια της Ευρωπαϊκής Ένωσης η επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητη έκπτωση στη διαφορά μεταξύ κτήσης και επιχορήγησης επενδύσεως από Ε.Ε. σύμφωνα με το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1039598/ΠΟΛ 1098/18-03-1993 .

4.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α', Β', Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) είναι υποχρεωμένες από το άρθρο 10 παρ. 3 και 4 , όταν πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικό να τηρούν βιβλίο επενδύσεων . Έχουμε αναφερθεί αναλυτικά στο 2.2. κεφάλαιο . Επίσης πρέπει να εμφανίζουν στην απογραφή και στον Ισολογισμό τις νέες παραγωγικές επενδύσεις , ξεχωριστά από τα υπόλοιπα πάγια στοιχεία , σύμφωνα με τη γνωμάτευση 60/1374/1990 του ΕΣΥΛ (έχουμε αναφερθεί επίσης στο 2.2) .

Συγκεκριμένα στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 4108 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων . Ο συγκεκριμένος λογαριασμός θα εμφανίζεται και στον Ισολογισμό στη κατηγορία ΑΙV “Αποθεματικά κεφάλαια” του Παθητικού και στον πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων στην κατηγορία 6 “Αφορολόγητα Αποθεματικά” .

Οι επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να μεταφέρουν από τον τηρούμενο στα βιβλία του λογαριασμό << Κέρδη Χρήσεως ...>> το ποσό των αδιανέμητων κερδών που θα χρησιμοποιηθεί για πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων και μέχρι του ποσού που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις , στον λογαριασμό 4108 .

4.4. ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

Σύμφωνα με την απόφαση του υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών με αριθμό 1019788/ΠΟΛ 1034/08-02-89 τα δικαιολογητικά που απαιτούνται να συνυποβληθούν με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για να αναγνωρισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 Ν.1828/89 είναι :

α) Κατάσταση σε δύο (2) αντίτυπα , στην οποία θα εμφανίζεται το είδος των δαπανών , κατά κατηγορία , καθώς και το ποσό που διατέθηκε μέσα στη χρήση για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων , προκειμένου να καλυφθούν τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων με βάση το άρθρο 22 Ν. 1828/89 .

β) Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 75Α') η οποία θα περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία και θα υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης :

1. Το ποσό των καθαρών κερδών που προέκυψαν μέσα στη χρήση .
2. Το ποσό των καθαρών κερδών που διατέθηκε για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού όπου υπάρχει τέτοια υποχρέωση .
3. Το ποσό των κερδών που διανεμήθηκαν με οποιαδήποτε μορφή.
4. Το ποσό των αδιανέμητων κερδών χρήσης .
5. Το ποσό των καθαρών κερδών για σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού .

γ) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 , ότι τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. .

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ – ΑΣΚΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1

Η “ΔΙΟΝΥΣΟΣ Α.Ε.” είναι βιομηχανία εμφιάλωσης κρασιού , εγκατεστημένη στην Θήβα . Έχει μετοχές μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και το καταβεβλημένο Μ.Κ. είναι 600.000.000 δρχ. . Κατά τη χρήση 1999 εμφάνισε καθαρά κέρδη (ισολογισμού) 300.000.000 δρχ. . Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναμόρφωσε τα κέρδη της με προσθήκη λογιστικών διαφορών 15.000.000 δρχ. που προέρχονται από πρόστιμο Κ.Β.Σ. 6.000.000 δρχ. και 9.000.000 από ποσό αποσβέσεων που εκπέστηκε πλέον των νομίμων .

Το Δ.Σ. που συνεδρίασε στις 27/03/2000 προτείνει τα παρακάτω :

- α) να σχηματισθεί το νόμιμο τακτικό αποθεματικό .*
- β) να διανεμηθεί στα μέλη του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσεως 30.000.000 δρχ. .*
- γ) να διανεμηθεί το νόμιμο μέρισμα .*
- δ) να σχηματισθεί το νόμιμο ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό . επενδύσεων του άρθρου 22 Ν. 1828/89 για να πραγματοποιηθούν επενδύσεις εντός της επόμενης τριετίας .*

Ζητείται :

- 1) Να υπολογισθεί το νόμιμο Τακτικό Αποθεματικό .
- 2) Να υπολογισθεί το νόμιμο μέρισμα .
- 3) Να υπολογισθεί το ειδικό αφορολόγητο Αποθεματικό του άρθρου 22 Ν. 1828/89 .
- 4) Να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος .
- 5) Να συνταχθεί ο πίνακας Διάθεσης κερδών .
- 6) Ποιές οι μελλοντικές υποχρεώσεις της Α.Ε. σχετικά με το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ;
- 7) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές διάθεσης των κερδών .

Λύση

Ο φορολογικός συντελεστής για τη χρήση 1999 ήταν 40% . Η περιοχή της Θήβας έχει συντελεστή ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού 40% . (Λοιπές περιοχές)

1) Τακτικό Αποθεματικό

Καθαρά κέρδη Χρήσεως	300.000.000
Μείον Αναλογών φόρος (300εκατ.Χ40%)	<u>120.000.000</u>
Κέρδη που υπολογίζεται το Γ.Α.	180.000.000
Τακτικό Αποθεματικό $180.000.000 \times 5\% =$	9.000.000

2) Νόμιμο Μέρισμα

α) άρθρο 45 Ν.2190/20	
Μ.Κ. Χ 6% = $600.000.000 \times 6\% =$	36.000.000
Μείον Αναλογών φόρος ($36.000.000 \times 40\%$)	<u>14.400.000</u>
Μέρισμα	21.600.000

β) άρθρο 1 Ν.876/79	
Κέρδη που υπολογίζεται το Γ.Α.	180.000.000
- Τακτικό Αποθεματικό	<u>9.000.000</u>
Κέρδη για υπολογισμό μερίσματος	171.000.000
Νόμιμο μέρισμα $171.000.000 \times 35\% = 59.850.000$	
Σύμφωνα με το νόμο πρέπει να διανεμηθεί το μεγαλύτερο μέρισμα	
$59.850.000 > 21.600.000$	

3) Υπολογισμός Ειδικού αφορολόγητου Αποθεματικού άρθρου 22 Ν. 1892/90

Καθαρά κέρδη χρήσεως	300.000.000
- Τακτικό Αποθεματικό	9.000.000
- Αναλογών Φόρος ($9.000.000 \times 40/60$)	6.000.000
- Διανεμόμενα ($59.850.000 + 30.000.000$)	89.850.000
- Αναλογών Φόρος ($89.850.000 \times 40/60$)	<u>59.900.000</u>
Κέρδη αδιανεμήτα	135.250.000

Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό = $135.250.000 \times 40\%$ (συντελεστής ειδικού αφορολ. αποθεματικού) = 54.100.000

4) Φόρος Εισοδήματος

Καθαρά κέρδη Χρήσεως	300.000.000
+ Λογιστικές Διαφορές	15.000.000
- Ειδικό αφορ. αποθεμ. Άρθρο 22 Ν. 1828/89	<u>54.100.000</u>
Κέρδη για υπολογισμό Φορ. Εισοδ.	260.900.000
Φόρος Εισοδήματος $260.900.000 \times 40\% =$	104.360.000

5) Πίνακας Διάθεσης Κερδών

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	300.000.000
- Φόρος Εισοδήματος	<u>104.360.000</u>
Κέρδη προς διάθεση	195.640.000

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :

1. Τακτικό Αποθεματικό	9.000.000
2. Πρώτο Μέρισμα	59.850.000
6. Ειδικό αφορ. αποθεμ. άρθρου 22 Ν. 1828/89	54.100.000
7. Αμοιβές μελών Δ.Σ.	30.000.000
8. Αποτελέσματα εις νέον	<u>42.690.000</u>
	195.640.000

6) Για να εκπεσθεί το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 Ν. 1828/89 πρέπει η Α.Ε. εντός της τριετίας 2000-2002 να πραγματοποιήσει παραγωγικές επενδύσεις ύψους $54.100.000 \times 1,30 = 70.330.000$ δρχ. τουλάχιστον .

Στην χρήση 2000 (επόμενης του σχηματισμού) θα πρέπει να πραγματοποιηθούν επενδύσεις $= 54.100.000/3 = 18.033.333$ δρχ. . Η επιχείρηση δεν μπορεί να πουλήσει τα πάγια που αγόρασε με σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού , πριν τις 31/12/2005 .

7) Λογιστικές Εγγραφές Διάθεσης Κερδών

<u>Κωδ.</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
8899	Κέρδη προς διάθεση		
889900	Χρήσεως 1999	195.640.000	
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
	ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ – ΕΠΙΧ. ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		
4102	Τακτικό Αποθεματικό		
410200	Τακτικό Αποθεματικού χρήσεως 1999		9.000.000
4108	Αφορολόγητα Αποθεματικά		
	Ειδικών Διατάξεων Νόμων		
410800	άρθρου 22 Ν. 1828/89		54.100.000
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
5301	Μερίσματα πληρωτέα		
530100	Μερίσματα κερδών χρήσεως 1999		59.850.000
5308	Δικαιούχοι Αμοιβών		
530800	Αμοιβές μελών Δ.Σ.		30.000.000
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		
4200	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		
420000	Χρήσεως 1999		42.690.000
		195.640.000	195.640.000

(Αιτιολογία : Διάθεση Χρήσεως 1999)

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2

Η “PLANET A.E.” είναι εταιρεία παραγωγής και εμπορίας ηλεκτρολογικού υλικού με έδρα εγκατάστασης την Αθήνα . Προέρχεται από μετατροπή με βάση το Ν. 2166/93 (ολοκληρώθηκε 31/12/2002) .

Τη διαχειριστική χρήση 2003 παρουσιάζει κέρδη λογιστικά (8699) 3.200.000 € . Το καταβεβλημένο Μ.Κ. είναι 2.000.000 € και οι μετοχές της δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. .

Τα ακαθάριστα έσοδα για τη χρήση 2003 είναι :

α) από βιομηχανική δραστηριότητα	12.000.000
β) από εμπορική δραστηριότητα	3.600.000
γ) από πώληση μεριδίων Αμοιβ. Κεφαλ.(αφορ.)	<u>400.000</u>
Σύνολο	16.000.000 €

Με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αναμορφώνει τα λογιστικά της κέρδη με προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 160.000 € που προέρχονται από δαπάνες μη εκπιπτόμενες και πρόστιμα Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ.. Το Δ.Σ. στη συνεδρίασή του στις 21/04/2004 προτείνει :

- α) Να σχηματισθεί το νόμιμο τακτικό αποθεματικό
- β) Να γίνει διανομή του νόμιμου μερίσματος
- γ) Να σχηματισθεί ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 Ν. 1828/89 με σκοπό να πραγματοποιηθούν παραγωγικές επενδύσεις τα επόμενα χρόνια .
- δ) Να διανεμίει στα μέλη του Δ.Σ. 120.000 €.

Ζητείται :

- 1) Να εξετασθεί αν η Α.Ε. μπορεί να σχηματίσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 Ν. 1828/89 για τη χρήση 2003 .
- 2) Να υπολογισθεί το νόμιμο τακτικό αποθεματικό .
- 3) Να υπολογισθεί το νόμιμο μέρισμα .
- 4) Να υπολογισθεί το νόμιμο ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 Ν. 1828/89 .
- 5) Να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος για τη χρήση 2003 .
- 6) Τι υποχρεώσεις έχει η Α.Ε. για τα επόμενα χρόνια σχετικά με το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό που σχημάτισε στη χρήση 2003 ;

Λύση

Ο φορολογικός συντελεστής για τη χρήση 2003 (οικ. έτους 2004) είναι 35% . Η περιοχή της Αθήνας (Α' περιοχή) έχει συντελεστή ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού 30% .

1) Με βάση το άρθρο 9 του Ν. 2992/2002 οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που προέρχονται απ' το μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων με βάση το Ν. 2166/93 , όταν ο μετασχηματισμός ολοκληρώνεται μέχρι 31/12/2004 μπορούν να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 2 Ν. 1828/89 από τα κέρδη των χρήσεων 2002-2005 . Η PLANET Α.Ε. υπάγεται στις διατάξεις αυτές γιατί προέρχεται από μετατροπή που ολοκληρώθηκε στις 31/12/2002 .

2) Τακτικό Αποθεματικό

Κέρδη Χρήσεως	3.200.000
- Φόρος που αναλογεί (3,2X35%)	<u>1.120.000</u>
Κέρδη που υπολογίζεται το Τ.Α.	2.080.000
Τακτικό Αποθεματικό 2.080.000X5%	104.000

3) Νόμιμο Μέρισμα

α) άρθρο 45 Ν.2190/20	
Μ.Κ. X 6% = 2.000.000X6% =	120.000
- Αναλογών φόρος (120.000X35%)	<u>42.000</u>
Μέρισμα	78.000
β) Ν. 876/79	
Κέρδη που υπολογίζεται το Τ.Α.	2.080.000
- Τακτικό Αποθεματικό	<u>104.000</u>
Κέρδη για υπολογισμό μερίσματος	1.976.000
Νόμιμο μέρισμα 1.976.000 X 35% = 691.600	
Σύμφωνα με το νόμο πρέπει να διανεμηθεί το μεγαλύτερο μέρισμα	
691.600 > 78.000	

4) Υπολογισμός Ειδικού αφορολόγητου Αποθεματικού

Καθαρά κέρδη χρήσεως	3.200.000
- Τακτικό Αποθεματικό	104.000
- Φόρος που αναλογεί (104.000X35/65)	56.000
- Διανεμόμενα κέρδη (691.600+120.000)	811.600
- Φόρος που αναλογεί (811.600X35/65)	<u>437.015,54</u>
Κέρδη Αδιανέμητα	1.791.384,46

Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 Ν. 1828/89
1.791.384,46X30% (περιοχή Α') = 537.415,34 € .

5) Φόρος Εισοδήματος

Κέρδη Χρήσεως	3.200.000
+ Λογιστικές Διαφορές	160.000
- Αφορολόγητα Έσοδα	400.000
+ Αφορολόγητα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα (811.600 X 400.000/3.200.000)	101.450
+ Φόρος που αναλογεί (101.450X 35/65)	<u>54.626,92</u>
Κέρδη μετά από φορολογική αναμόρφωση	3.116.076,92
- Ειδικό Αφορ. Αποθεματικό Ν. 1828/89	<u>537.415,35</u>
Κέρδη που φορολογούνται	2.578.661,57

Φόρος Εισοδήματος 2.578.661,57 X 35% = 902.531,55 € .

6) Για να εκπεσθεί το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό πρέπει η Α.Ε. εντός της τριετίας 2004-2006 να πραγματοποιήσει παραγωγικές επενδύσεις ύψους τουλάχιστον $537.415,35 \times 1,30 = 698.639,96$ € .

Στην επόμενη χρήση από το σχηματισμό δηλαδή 2004 θα πρέπει να πραγματοποιηθούν παραγωγικές επενδύσεις ύψους $537.415,35 \times 1/3 = 179.138,45$ € .

Η επιχείρηση δεν μπορεί να πουλήσει τα πάγια που αγόρασε με σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού άρθρου 22 Ν. 1828/89 πριν από τις 31/12/2009 .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

5.1 Α.Ε. ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 101 Ν. 1892/90 δίνεται η δυνατότητα στις Ανώνυμες εταιρίες που έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α. να κεφαλαιοποιήσουν το σύνολο ή μέρος των σχηματισμένων αφορολόγητων αποθεματικών διάφορων αναπτυξιακών νόμων (π.χ. 1892/90 , 2601/98 , 1262/82 κλπ.) με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/49 (κρατήσεις για κάλυψη ζημιών) και της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67 (αποθεματικό από πώληση χρεογράφων) .

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 5% , χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση . Ο φόρος βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της , όταν υπολογίζονται τα φορολογητέα κέρδη , ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους .

Ο φόρος που προκύπτει αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. με δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση στο ΦΕΚ της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου . Το ποσό καταβάλλεται σε τέσσερις ίσες τριμηνιαίες δόσεις , από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης . Με την καταβολή του φόρου , εξαντλείται κάθε υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρίας και των μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν .

5.2 Α.Ε. ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΚΑΙ Ε.Π.Ε.

Οι Ανώνυμες εταιρίες που οι μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. καθώς και οι Ε.Π.Ε. έχουν τη δυνατότητα να κεφαλαιοποιήσουν τα αφορολόγητα αποθεματικά που αναφέρονται στο 5.1 με την προϋπόθεση ότι θα αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους .

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90 τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται με συντελεστή 10% . Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. με δήλωση που πρέπει να υποβληθεί αν πρόκειται για Α.Ε. μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση στο ΦΕΚ της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου . Αν πρόκειται για Ε.Π.Ε. , μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση της περίληψης του συμβολαιογραφικού εγγράφου που συντάσσεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως . Ο φόρος και στις δυο περιπτώσεις καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις , από τις οποίες η πρώτη με

την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης . Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση . Ο φόρος και στην περίπτωση αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας ούτε συμψηφίζεται με φόρο εισοδήματος που οφείλεται .

5.3. ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 1828/89

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 22 Ν. 1828/89 το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε σε παραγωγικές επενδύσεις στο διάστημα των τριών ετών από το χρόνο σχηματισμού του , μεταφέρεται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος. Όπως προκύπτει όμως από την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1014398/ΠΟΛ 1163/23-05-96 , η επιχείρηση μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το σχηματισμένο αφορολόγητο αποθεματικό και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης πριν περάσουν 3 χρόνια από το σχηματισμό του αποθεματικού . Στην περίπτωση αυτή δεν θα καταβάλλει φόρο εισοδήματος .

Επίσης με την εγκύκλιο 1039272/ΠΟΛ 1094/1991 του Υπουργείου Οικονομικών έγινε δεκτό ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να προβούν σε μερική ή ολική κεφαλαιοποίηση των σχηματισμένων αφορολόγητων αποθεματικών σε μια ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις και πάντοτε με την προϋπόθεση ότι κάθε αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίζεται μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί , μετά τη λήξη της τριετίας από τον σχηματισμό του .

Αν π.χ. θυγατρική εταιρία (Θ) της εταιρίας “Μ” (μητρική) κεφαλαιοποιήσει τα αποθεματικά του Ν. 1828/89 άρθρο 22 και δώσει δωρεάν μετοχές στη “Μ” από την αύξηση αυτή του κεφαλαίου η Μ δεν θα φορολογηθεί (σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1154/07-06-2001) .

5.4 ΠΟΙΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΑΛΥΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Η ΜΕΙΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις που αναφέρονται στο 5.1 , 5.2 , και 5.3 ισχύουν σύμφωνα με τις παρ. 4 του άρθρου 101 , και παρ. 2 άρθρου 20 Ν. 1892/90 καθώς και του άρθρου 13 Ν. 1473/84, τα παρακάτω.

5.4.1 Για Α.Ε.

Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η Α.Ε. ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους, τότε τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικά ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος (παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του Ν. 2238/94 – εισοδήματα από κινητές αξίες).

Από το ποσό που προκύπτει θα αφαιρεθεί ο φόρος που καταβλήθηκε (πρόκειται για το άρθρο 101 Ν. 1892/90). Ο χρόνος φορολογίας ορίζεται ο χρόνος μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου ή διάλυσης της Α.Ε.. Τα παραπάνω δεν ισχύουν αν η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και την ίδρυση νέας Α.Ε. ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη Α.Ε..

5.4.2 Για Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η εταιρεία ή μειωθεί το εταιρικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους εταίρους, τότε τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά προσθέτονται στα κέρδη της εταιρείας και φορολογούνται με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του εταιρικού της κεφαλαίου. Από το ποσό που προκύπτει θα αφαιρεθεί ο φόρος που καταβλήθηκε (10% σύμφωνα με την παρ. 7 άρθρου 101 Ν. 1892/90). Τα παραπάνω δεν ισχύουν όταν διαλυθεί με σκοπό τη μετατροπή ή συγχώνευση της με άλλη επιχείρηση για την ίδρυση Α.Ε. ή άλλης Ε.Π.Ε. ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη Α.Ε..

5.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 7/1993 η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών πραγματοποιείται με απόφαση της τακτικής ή έκτακτης Γ.Σ. των μετόχων. Για την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών εκδίδονται νέες ίσης αξίας μετοχές που διανέμονται κατ' αναλογία στους δικαιούχους μετόχους που είχαν την ιδιότητα αυτή κατά το χρόνο λήψεως της απόφασης από τη Γ.Σ.

(απόφαση Εφετείου Αθηνών 3593/1994) . Δεν επιτρέπεται συνεπώς η αύξηση της ονομαστικής αξίας των παλαιών μετοχών .

Σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 1040321/ΠΟΛ 1093/1992 αν οι νέες μετοχές διανεμηθούν όχι ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που έχει κάθε παλιός μέτοχος στην κατοχή του , τότε η αξία των μετοχών που θα πάρει ο μέτοχος παραπάνω θα φορολογηθεί σύμφωνα με τους κανονικούς συντελεστές φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν .

Τέλος με την ΠΟΛ 145/1987 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι η πράξη της αύξησης του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών απαλλάσσεται του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (1% σύμφωνα με το ν. 1676/86) .

5.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 241/2228/1995 που αφορά την “Κεφαλαιοποίηση διαφοράς αναπροσαρμογής ακινήτων και αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων” έχουμε :

“ **βα)** Μεταφορά του προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικού , από τον οικείο υπολογαριασμό του 41 , στην πίστωση του λογαριασμού 8807 «λογ/σμος αποθεματικών προς διάθεση» . Η μεταφορά αυτή γίνεται κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού για να εγκριθεί η κεφαλαιοποίηση από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων (όχι από έκτακτη Γ.Σ.) , μαζί με την έγκριση του Ισολογισμού της χρήσεως .

ββ) Ακολουθεί η λογιστική εγγραφή υπολογισμού του τυχόν αναλογούντος φόρου , οπότε χρεώνεται ο λογαριασμός 8808 με πίστωση του λογ/σμού 5407 .

βγ) Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταφοράς του λογ/σμού 8807 (λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση) στην περίπτωση του λογ/σμού 8899 (κέρδη προς διάθεση) και από αυτόν (8899) μεταφέρεται το προς κεφαλαιοποίηση ποσό του αποθεματικού στην πίστωση του λογαριασμού 4390 (αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου) .

βδ) Μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την Τακτική Γ.Σ. και αφού πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 7β του κωδ. Ν. 2190/20 δημοσιότητα , διενεργούνται οι γνωστές λογιστικές εγγραφές Α.Μ.Κ. με τη διαφοροποίηση ότι , επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν εισφέρονται (σε χρήμα ή σε είδος) από τους μετόχους , αλλά λαμβάνονται από τα αποθεματικά, δύνανται να μη χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 3304 (οφειλόμενο κεφάλαιο) καθώς και οι λογαριασμοί 4002 και 4003” .

Την παραπάνω άποψη δέχεται και ο καθηγητής Λογιστικής – Ελεγκτικής Εμμ. Σακέλλης (“Πανδέκτης του Λογιστή”). Σημειώνεται ότι σε σχετική αρθρογραφία (Γ. Αληφαντής περιοδικό “Λογιστής” τεύχος 459, Ιανουάριος 1993) υποστηρίζεται ότι ο τυχόν φόρος που αναλογεί “δεν μπορεί να καταχωρηθεί στο λογαριασμό 8808 «Φόρος εισοδήματος», γιατί κατά ρητή διάταξη του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.8.11 παρ. 3) αυτός συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 5407 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών», δηλαδή στο λογαριασμό 8808 εμφανίζεται μόνο ο φόρος εισοδήματος του νομικού προσώπου που προκύπτει από την ετήσια φορολογική δήλωση εισοδήματος.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει (παρ. 2.2.8.11 παρ. 3) ότι φόροι για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη ή τη ζημιά χρήσεως - και όχι το λειτουργικό κόστος – μεταφέρονται στο λογαριασμό 8809 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι»”.

Με βάση την παραπάνω ανάλυση καταλήγει ο αρθρογράφος ότι ο φόρος από την κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών των αναπτυξιακών νόμων πρέπει να μεταφέρεται στο λογαριασμό 8809, γιατί δεν θεωρείται παραγωγική δαπάνη ώστε να επιβαρύνει το λειτουργικό κόστος, ούτε μπορεί να συμψηφιστεί με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους. Βαρύνει αποκλειστικά τα αποτελέσματα του νομικού προσώπου (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

6.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων είναι το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών της φορολογικής αρχής με σκοπό :

- α) τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας
- β) τη διαπίστωση της υποβολής των προβλεπόμενων δηλώσεων και επαλήθευσης του περιεχομένου τους και
- γ) τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων και τον καταλογισμό των διάφορων φόρων (εισοδήματος , Φ.Π.Α. , Φ.Μ.Υ. κλπ.) .

Τα όργανα του φορολογικού ελέγχου είναι οι παρακάτω υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών :

Δ.Ο.Υ.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ

Σ.Δ.Ο.Ε.

Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο(ΕΘ.Ε.Κ.)

Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.)

Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Τ.Ε.Κ.)

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε :

- **Προληπτικούς** : Είναι αιφνιδιαστικοί έλεγχοι και έχουν σκοπό κυρίως την διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (διακίνηση προϊόντων , έκδοση στοιχείων , τήρηση βιβλίων κλπ.) καθώς και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. , εισοδήματος κλπ.) .
- **Προσωρινούς** : Διενεργούνται για τη διαπίστωση εκπλήρωσης ορισμένων συγκεκριμένων φορολογικών υποχρεώσεων και τον προσδιορισμό και καταλογισμό των φόρων που παρέλειψαν οι επιχειρήσεις να καταβάλουν με τη σχετική δήλωση (π.χ. Φ.Π.Α. , Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών κλπ.) .
- **Τακτικοί ή Οριστικοί** : Είναι η ανώτερη μορφή φορολογικού ελέγχου και διενεργείται μετά το τέλος μιας διαχειριστικής χρήσης (π.χ. 2002) με σκοπό να προσδιορίσει οριστικά και εμπεριστατωμένα τη φορολογητέα ύλη και να εξακριβώσει την ειλικρίνεια των δηλώσεων , την νόμιμη τήρηση των βιβλίων και να καταλογίσει τους διάφορους φόρους .

6.2 ΜΟΡΦΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Όλες οι παραπάνω μορφές ελέγχου μπορούν να εφαρμοσθούν στην περίπτωση του ελέγχου των αφορολόγητων αποθεματικών των διάφορων αναπτυξιακών νόμων :

Προληπτικός π.χ. : διαπιστώνεται αν η επιχείρηση που σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό με βάση το Ν. 2601/98 τηρεί το πρόσθετο βιβλίο επενδύσεων που προβλέπεται από το άρθρο 10 του Π.Δ. 186/92 .

➤ Ελέγχει αν τα μηχανήματα που αγοράσθηκαν με σχηματισμένο αφορολόγητο αποθεματικό είναι καινούργια (έλεγχος τιμολογίων , βεβαιώσεις προμηθευτών κλπ.) . Οι παραπάνω έλεγχοι μπορούν να ασκηθούν από τη Δ.Ο.Υ. , το ελεγκτικό κέντρο που ανήκει η επιχείρηση ή το Σ.Δ.Ο.Ε. .

Προσωρινός :

➤ Διαπιστώνει αν η επιχείρηση κεφαλαιοποίησε τα σχηματισμένο αφορολόγητο αποθεματικό και αν η κίνηση αυτή ήταν νόμιμη και σύμφωνη με τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων (π.χ. Ν. 1828/89) .

➤ Ελέγχει αν τηρήθηκε το σωστό ποσοστό φοροαπαλλαγής (π.χ. 70%) που δικαιούται η επιχείρηση σε σχέση με την περιοχή που πραγματοποίησε την επένδυσή της (π.χ. ανέγερση εργοστασίου στην περιοχή Θηβών) . Ασκείται από τα ίδια όργανα όπως ο προληπτικός έλεγχος .

Τακτικός : Σε αυτό το είδος του ελέγχου επειδή είναι οριστικός και περαιώνει την φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης ο έλεγχος εξετάζει εμπειριστατωμένα το σχηματισμό των αφορολόγητων αποθεματικών (δικαιολογητικά , υπαγωγή , ποσοστά , κεφαλαιοποίηση , Κ.Β.Σ. , περιοχές , υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος , αναλυτικών καταστάσεων κλπ.) . Ο έλεγχος αυτός ασκείται από ένα όργανο ελέγχου και συγκεκριμένα :

➤ Αν η επιχείρηση έχει συνολικά ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως 75.000.000 κατά τη διαχειριστική χρήση 2000 (οικ. έτος 2001) από τη Δ.Ο.Υ. που ανήκει (π.χ. Α΄ Λάρισας , Κορίνθου κλπ.) .

➤ Από 75.000.000 – 350.000.000 δρχ. ελέγχεται με τακτικό έλεγχο από το Τοπικό Ελεγκτικό Κέντρο σύμφωνα με την έδρα της (π.χ. ΤΕΚ Πάτρας , Λαμίας κλπ.) . Τα ΤΕΚ (57 συνολικά) έχουν συνήθως αρμοδιότητα σε ένα ή περισσότερους νομούς .

➤ Από 350.000.001 – 3.000.000.000 από το Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (π.χ. Π.ΕΚ. Αθηνών , Ιωαννίνων , Πειραιώς κλπ.) . Τα Π.Ε.Κ. (6 συνολικά) έχουν περιφερειακή αρμοδιότητα .

- Από 3 δις και πάνω από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) . Το Σ.Δ.Ο.Ε. δεν μπορεί να ασκήσει τακτικό φορολογικό έλεγχο με βάση το νόμο (Άρθρο 4 Ν. 2343/95 ΦΕΚ Α/211/11-10-95) . Η αρμοδιότητά του είναι κυρίως προληπτικού ελέγχου .

Όπως προκύπτει από την Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 1061203/1148/ΠΟΛ 1144/20-05-1998 (ΦΕΚ 526/Β´)/

29-05-1998) που καθορίζει το τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου των ανέλεγκτων χρήσεων οι επιχειρήσεις που έκαναν χρήση αναπτυξιακών νόμων έχουν πρώτη προτεραιότητα για διενέργεια τακτικού ελέγχου (Άρθρο 2 παρ. 1 περ. ιβ) .

6.3 ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ

Όπως διαπιστώνεται από τα παραπάνω ο έλεγχος των δικαιολογητικών και των στοιχείων που αφορούν την πραγματοποίηση της επένδυσης είναι απαραίτητος και καθοριστικός για την διεξαγωγή συμπερασμάτων για όλες τις μορφές φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων (προληπτικού , προσωρινού , τακτικού) .

Σύμφωνα με την κοινή Απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1025990/ΠΟΛ 1060/91 (ΦΕΚ 191/Β/ 24-03-91) καθορίζονται τα δικαιολογητικά και τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τον έλεγχο της επένδυσης (αφορά όλους τους αναπτυξιακούς νόμους που εξετάσαμε) .

Ως αποδεικτικά στοιχεία των νέων παραγωγικών επενδύσεων ορίζονται τα εξής :

α) Για την αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού :

α.α) Αντίγραφο του σχετικού τιμολογίου αγοράς . Προκειμένου για εισαγωγή καινούργιων μηχανημάτων από το εξωτερικό , επικυρωμένο αντίγραφο του τιμολογίου αγοράς τους . Η επικύρωση αυτή θα γίνεται από τη μεσολαβήσασα , κατά την εισαγωγή , τράπεζα ή υποκατάστημα αυτής .

α.β) Βεβαίωση του ημεδαπού ή αλλοδαπού οίκου που προμήθευσε τα μηχανήματα, στην οποία να βεβαιώνεται ότι αυτά ήταν καινούργια κατά το χρόνο της αγοράς των .

β) Για τα κάθε είδους κτίσματα , αντίγραφα της οικείας οικοδομικής άδειας που πρέπει να έχει επικυρωθεί νόμιμα , καθώς και βεβαίωση του αρμοδίου Πολεοδομικού Γραφείου ή νομομηχανικού απ' την οποία να προκύπτει ότι ολοκληρώθηκε το έργο για το οποίο είχε δοθεί η άδεια , καθώς και ο χρόνος ολοκλήρωσής του .

γ) Για τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία , η αγορά και το καινούργες αυτών αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α.α) και β.β) .

δ) Για κάθε άλλη δαπάνη που αποτελεί παραγωγική επένδυση για τις υπαγόμενες επιχειρήσεις , ως αποδεικτικά στοιχεία θα λαμβάνονται τα στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. (π.χ. Τιμολόγια Πώλησης , Δελτία Αποστολής , Τιμολόγια Αγοράς κλπ.) .

6.4 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος (ή προληπτικός , ή προσωρινός κατά περίπτωση) μιας επιχείρησης που σχημάτισε αφορολόγητα αποθεματικά πρέπει να εξετάσει αν :

- Η επιχείρηση είναι υπαγόμενη
- Η επένδυση είναι παραγωγική
- Οι δαπάνες είναι ενισχυόμενες
- Τα κέρδη επί των οποίων υπολογίσθηκε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό είναι τα οριζόμενα από το νόμο
- Τα ποσοστά που εφάρμοσε είναι τα νόμιμα και αντιστοιχούν στην συγκεκριμένη περιοχή
- Υπολογίσθηκε και σχηματίσθηκε σωστά
- Συμπεριελήφθη σε εμπρόθεσμη δήλωση αρχική ή συμπληρωματική
- Η επένδυση που πραγματοποιήθηκε επιχορηγήθηκε ή επιδοτήθηκε
- Υποβλήθηκε αίτηση για τον έλεγχο από την οικεία Δ.Ο.Υ.
- Έγινε κεφαλαιοποίηση . Αν ναι τηρήθηκαν οι νόμιμες προϋποθέσεις
- Πουλήθηκαν τα επενδυτικά αγαθά . Αν ναι τότε
- Ολοκληρώθηκε η επένδυση εντός τριετίας (Ν. 1828/89)
- Κατά το πρώτο έτος διενεργήθηκε επένδυση τουλάχιστον του 1/3 του σχηματισμένου ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού . (Ν. 1828/89)
- Παρακολουθούνται κατά αναπτυξιακό νόμο οι επενδύσεις και τα αφορολόγητα αποθεματικά στο βιβλίο Επενδύσεων (Π.Δ. 186/92 άρθρο 10)
- Υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά – φορολογικά στοιχεία και βεβαιώσεις για το καινούργες των μηχανημάτων και προκειμένου για κτίσματα , επικυρωμένα αντίγραφα οικοδομικής άδειας , βεβαίωση του Πολεοδομικού γραφείου.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

- Ο φορολογικός ελεγκτής πέρα από τα παραστατικά και τη συνδρομή των λοιπών τυπικών προϋποθέσεων και της λογιστικής παρακολούθησης των αποθεματικών μπορεί να πραγματοποιήσει αυτοψία ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη των επενδυτικών αγαθών (π.χ. μηχανήματα , κτίρια κλπ.) , τη χρησιμοποίησή τους για σκοπούς της επιχείρησης και να ερευνήσει την πιθανότητα , τυχόν υπερτιμολογήσεων ή εικονικών συναλλαγών κατά την προμήθειά τους .(π.χ. μηχανήμα αξίας 30.000 € εμφανίζεται να αγοράζεται 60.000€)
- Για τα αποπερατωμένα ή ημιτελή βιομηχανοστάσια , η έναρξη της κατασκευής τους πρέπει να αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο . (π.χ. οικοδομική άδεια , βεβαίωση άλλου δημοσίου φορέα κλπ.)
- Όταν τα επενδυτικά αγαθά αφορούν κτίρια ο έλεγχος πρέπει να βεβαιωθεί ότι αυτά κατασκευάστηκαν. Επίσης να ελεγχθούν τα επιμέρους στοιχεία τους . (π.χ. εμβαδόν σύμφωνα με την άδεια οικοδομής , υλικά κλπ.)
- Σε περιπτώσεις έργων μεγάλης αξίας ή όπου κρίνεται απαραίτητο (π.χ. χωματουργικές εργασίες , διαμορφώσεις χώρων κλπ.) ο φορολογικός ελεγκτής ελέγχει την ακρίβεια των συναλλαγών με αντιπαραβολή των στοιχείων των εργολάβων , εργοληπτών . Επίσης ερευνάται η περίπτωση εικονικότητας της συναλλαγής .
- Τέλος σε περιπτώσεις ύπαρξης δαπανών , για τεχνικές μελέτες , τοπογραφικά διαγράμματα , χαρτογραφήσεις και γενικά για παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών ερευνάται η υποδομή των επιχειρήσεων που εξέδωσαν τα παραστατικά και η δυνατότητα ανάληψης και εκπόνησης τέτοιων εργασιών .

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1

Δεδομένα Εφαρμογής 1 Κεφαλαίου 4 (“ΔΙΟΝΥΣΟΣ Α.Ε.”)

Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22

Ν. 1828/89: 54.100.000 δρχ.

Έστω ότι η επιχείρηση ελέγχεται (τακτικό έλεγχο) από φορολογικό ελεγκτή για τη διαχειριστική χρήση 1999 .

ΠΙΘΑΝΑ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Α

Η επιχείρηση πραγματοποίησε τις παρακάτω επενδύσεις :

Χρήση 2000 ποσό 20.000.000 δρχ.

Χρήση 2001 -//- 27.000.000 δρχ.

Χρήση 2002 -//- 24.000.000 δρχ.

Σύνολο Επένδυσης 71.000.000 δρχ.

Στην περίπτωση αυτή το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό αναγνωρίζεται για έκπτωση , γιατί η επένδυση που πραγματοποιήθηκε στην τριετία (2000-2002) κάλυψε αυτή που έπρεπε να πραγματοποιηθεί με βάση το νόμο (70.330.000 δρχ.). Επίσης τον πρώτο χρόνο (2000) επενδύθηκε το 1/3 του σχηματισμένου αφορολόγητου αποθεματικού (18.033.333 δρχ.) .

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Β

Η επιχείρηση πραγματοποίησε τις παρακάτω επενδύσεις :

Χρήση 2000 ποσό 14.000.000 δρχ.

Χρήση 2001 -//- 30.000.000 δρχ.

Χρήση 2002 -//- 27.000.000 δρχ.

Σύνολο Επένδυσης 71.000.000 δρχ.

Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση στο σύνολό του , αν και η επένδυση που πραγματοποιήθηκε στη διάρκεια των τριών ετών (2000-2002) κάλυψε αυτή που έπρεπε να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με το νόμο . Κατά το πρώτο έτος όμως δεν καλύφθηκε το 1/3 του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού . Ο φορολογικός ελεγκτής θα προσθέσει το σχηματισμένο αφορολόγητο αποθεματικό στα κέρδη της χρήσης που σχηματίστηκε (1999) και η επιχείρηση θα φορολογηθεί ως εξής :

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	300.000.000
+Λογιστικές Διαφορές	15.000.000
+Σχημ. Ειδικό αφορ. Αποθεμ. άρθρου 22 Ν. 1828/89	<u>54.100.000</u>
Κέρδη για υπολογισμό φορ. Εισοδήματος	369.100.000 δρχ.

Αν η επιχείρηση έχει υποβάλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις προσαυξήσεις που προβλέπονται στο Ν. 2523/97 δεν θα φορολογηθεί όπως παραπάνω .

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Γ

Η επιχείρηση πραγματοποίησε τις παρακάτω επενδύσεις :

Χρήση 2000 ποσό 18.500.000 δρχ.

Χρήση 2001 -//- 22.000.000 δρχ.

Χρήση 2002 -//- 12.500.000 δρχ.

Σύνολο Επένδυσης 53.000.000 δρχ.

Στην περίπτωση αυτή δεν καλύφθηκε το συνολικό ποσό (70.330.000 δρχ.) που έπρεπε να καλυφθεί . Το ποσό είναι μικρότερο κατά $70.330.000 - 53.000.000 = 17.330.000$ δρχ. . Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση μέρος του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που δεν καλύφθηκε . Θα γίνει αναγωγή αυτού του ποσού της επένδυσης , για να βρεθεί το ποσό που αναλογικά αντιστοιχεί .

Επένδυση που έπρεπε να πραγματοποιούνταν	70.330.000
--	------------

- Επένδυση που πραγματοποιήθηκε	<u>53.000.000</u>
---------------------------------	-------------------

Υπόλοιπο που δεν πραγματοποιήθηκε	17.330.000
-----------------------------------	------------

Μη αναγνωριζόμενο ποσό ειδικού Αφορ. Αποθ/κου

17.330.000 X54.100.000 = 13.330.769

70.330.000

Το ποσό αυτό θα προστεθεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που σχηματίστηκε το αφορολόγητο αποθεματικό (1999) . Άρα η επιχείρηση θα φορολογηθεί ως εξής :

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	300.000.000
----------------------	-------------

+Λογιστικές Διαφορές	15.000.000
----------------------	------------

-Ειδικό αφορ. Αποθεμ.

άρθρου 22 Ν. 1828/89	<u>40.769.231</u>
----------------------	-------------------

(54.100.000-13.330.769)

Κέρδη για υπολογισμό Φόρου Εισοδήματος 274.230.769

Φυσικά αν η επιχείρηση έχει υποβάλει εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις προσαυξήσεις που προβλέπονται στο Ν. 2523/97 δεν θα φορολογηθεί όπως παραπάνω .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων είναι τα σημαντικότερα κίνητρα που διαθέτει η Πολιτεία με σκοπό την προσέλκυση ιδιωτικών επενδύσεων . Τα άλλα κίνητρα που προβλέπονται π.χ. η επιχορήγηση της επένδυσης ή η επιδότηση του επιτοκίου σταδιακά εξασθενούν λόγω των οικονομικών , δημοσιονομικών και νομισματικών συνθηκών που υπάρχουν αυτή τη στιγμή διεθνώς . Συγκεκριμένα με την πτώση των επιτοκίων το κίνητρο της επιδότησης από το Δημόσιο των μεσοπρόθεσμων δανείων που λαμβάνονται για την υλοποίηση της επένδυσης έχασε την ισχύ του . Επίσης οι επιχορηγήσεις , δηλαδή οι άμεσες παροχές από το Δημόσιο χρηματικών ποσών για την κάλυψη του κόστους μιας επένδυσης σταδιακά εξαφανίζονται ως κίνητρο ανάπτυξης επενδύσεων λόγω της δημοσιονομικής πειθαρχίας (μείωση δαπανών) που εφαρμόζεται στην σύνταξη του Προϋπολογισμού . Τα παραπάνω βέβαια είναι φαινόμενα που παρουσιάζονται διεθνώς γι' αυτό οι περισσότερες χώρες αναπτύσσουν συστήματα προσέλκυσης επενδύσεων που βασίζονται στα φορολογικά κίνητρα . (π.χ. Ιρλανδία , χώρες Ανατολικής Ευρώπης , Λατινικής Αμερικής κλπ.)

Για να αξιολογήσουμε την αποτελεσματικότητα του συστήματος των αφορολόγητων αποθεματικών από το 1989 έως σήμερα θα πρέπει να συγκρίνουμε τα τρία είδη σχηματισμού των αποθεματικών για επενδύσεις , σε σχέση με βασικά κριτήρια που ενδιαφέρουν τις επιχειρήσεις .

α) Χρόνος πραγματοποίησης των επενδύσεων

Στις αφορολόγητες εκπτώσεις (φορολογικές απαλλαγές) του Ν. 2601/98 και του Ν. 1892/90 για να λάβει το κίνητρο η επιχείρηση θα πρέπει πρώτα να πραγματοποιήσει την επένδυση και στη συνέχεια να σχηματίσει το αφορολόγητο αποθεματικό . Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί με το κόστος της επένδυσης και μετά θα λάβει το κίνητρο .

Σε αντίθεση με το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 που η επιχείρηση πρώτα σχηματίζει το αφορολόγητο αποθεματικό και μετά υλοποιεί το επενδυτικό της σχέδιο . (στα επόμενα τρία χρόνια)

Στη σημερινή εποχή με την κρίση ρευστότητας που μαστίζει τις επιχειρήσεις το δεύτερο κίνητρο είναι πιο αποτελεσματικό γιατί το Δημόσιο παρέχει ρευστότητα στην επιχείρηση , (αφού δεν την φορολογεί) με σκοπό να πραγματοποιήσει μελλοντικά την επένδυση .

β) Ελάχιστο ύψος επένδυσης

Με το Ν. 2601/98 (άρθρο 6) απαιτείται ελάχιστο ύψος επένδυσης για να ενταχθεί μια επιχείρηση στο κίνητρο του αφορολόγητου αποθεματικού για μια επένδυση π.χ. για ίδρυση

μονάδων τουριστικών επιχειρήσεων απαιτείται ποσό επένδυσης 750.000 € . Με το

N. 1892/90 και το άρθρο 22 N. 1828/29 δεν απαιτείται ελάχιστο ποσό . Ο Ν. 2601/98 δεν παρέχει ουσιαστικά κίνητρα για μικρές επιχειρήσεις που δεν διαθέτουν τα απαιτούμενα κεφάλαια επένδυσης .

γ) Κεφαλαιοποίηση Αποθεματικού

Με το Ν. 1828/89 με το τέλος της τριετίας από το σχηματισμό του, κεφαλαιοποιείται το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό χωρίς την καταβολή φόρου . Με το Ν. 2601/98 και Ν. 1892/90 κεφαλαιοποιείται με καταβολή φόρου από 5%-10% . Το κίνητρο είναι σαφώς πιο ευνοϊκό για τους μετόχους ή εταίρους της πρώτης περίπτωσης.

δ) Περιοχές Επένδυσης

Ενώ με το Ν. 1828/89 αναγνωρίζονται όλες οι περιοχές της Ελληνικής Επικράτειας για πραγματοποίηση επενδύσεων , με τους Ν. 2601/98 και 1892/90 δεν αναγνωρίζεται η Α΄ περιοχή (Αττική και Θεσσαλονίκη) αν και έχει συγκεντρωμένες το 65% των επιχειρήσεων της χώρας .

ε) Συνέπειες μη σχηματισμού

Με το Ν. 1828/89 η επιχείρηση δεν χάνει το δικαίωμα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού στις επόμενες χρήσεις , αν δεν σχηματίσει σε μια χρήση , σε αντίθεση με τους άλλους δύο αναπτυξιακούς νόμους που χάνει το δικαίωμα . Το συγκεκριμένο ανατρέπει το χρηματοοικονομικό σχεδιασμό της επιχείρησης .

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι πιο αποτελεσματικό κίνητρο για την προσέλκυση ιδιωτικών επενδύσεων είναι το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 . Το συγκεκριμένο κίνητρο ουσιαστικά έχει καταργηθεί (ίσχυε έως τη χρήση 2001) . Ισχύει μόνο για επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται με το Ν. 1297/72 ή το Ν. 2166/93 και ο μετασχηματισμός ολοκληρώνεται μέχρι τις 31/12/2004 . Οι επιχειρήσεις αυτές μπορούν να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό για τις χρήσεις 2002-2005 .

Η παράταση ισχύος του συγκεκριμένου άρθρου , μόνο πλεονεκτήματα θα προσδώσει στο θεσμικό πλαίσιο της προσέλκυσης ιδιωτικών επενδύσεων στη χώρα μας . Βέβαια η εφαρμογή του μπορεί να βελτιωθεί σε σχέση με τις υπάρχουσες διεθνώς συνθήκες π.χ. όχι ολοκλήρωση επένδυσης σε τρία χρόνια , αλλά σε πέντε . Επίσης να μην είναι υποχρεωτικά μεγαλύτερη η επένδυση κατά 30% του σχηματισμένου αφορολόγητου αποθεματικού αλλά σε μικρότερο ποσοστό (π.χ. 20%) . Τέλος μπορούν να υπάγονται και επιχειρήσεις που εξαιρούνται από το κίνητρο ενώ συνεισφέρουν

στην αύξηση των θέσεων απασχόλησης και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων π.χ. εταιρείες που έχουν μόνο εμπορικό κλάδο .

Σημαντικό μειονέκτημα στη λειτουργία και εφαρμογή του κινήτρου του αφορολόγητου αποθεματικού είναι ότι ουσιαστικά αφορά μόνο τις κερδοφόρες επιχειρήσεις . Ζημιογόνες δεν μπορούν να ενταχθούν στο κίνητρο γιατί δεν εμφανίζουν κέρδη στον Ισολογισμό τους , ώστε να έχουν φορολογική απαλλαγή . Στις σημερινές οικονομικές συνθήκες , όπου παρουσιάζεται αύξηση των ζημιογόνων επιχειρήσεων , το συγκεκριμένο μειονέκτημα γίνεται πιο φανερό . Έτσι , επιχειρηματικές μονάδες που έχουν μεγαλύτερη ανάγκη απ' τη στήριξη της Πολιτείας για να πραγματοποιήσουν επενδύσεις και επενδυτικά σχέδια , ουσιαστικά δεν εντάσσονται στη συγκεκριμένη κατηγορία κινήτρων .

Από πλευράς φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις που έκαναν χρήση αναπτυξιακών νόμων , έχουν πρώτη προτεραιότητα για διενέργεια τακτικού ελέγχου . Ο φορολογικός ελεγκτής οφείλει να σχεδιάσει πρόγραμμα ελέγχου για τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις , ώστε να αποκλείσει την περίπτωση υπερτιμολογήσεων και λήψης εικονικών στοιχείων με σκοπό τη διόγκωση του κόστους κατασκευής π.χ. βιομηχανοστασίου ή τιμής αγοράς μηχανημάτων . Το παραπάνω φαινόμενο είναι συνηθισμένο σε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα φορολογικά κίνητρα όχι μόνο για τη πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων με σκοπό τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας τους αλλά και ως μέσο για την αύξηση των κεφαλαίων κίνησης , για την κάλυψη άμεσων αναγκών τους .

Επίσης πρέπει να εξετάζεται προσεκτικά αν η επένδυση είναι παραγωγική και οι δαπάνες ενισχυόμενες . Παρατηρείται συχνά το φαινόμενο οι επιχειρηματικές μονάδες να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό και οι δαπάνες που υποβάλουν για έλεγχο να μην είναι ενισχυόμενες και σύμφωνες με το νόμο (π.χ. αγορά μεταχειρισμένων μηχανημάτων , αγορά επίπλων γραφείου , ανέγερση βιομηχανοστασίου σε οικόπεδο που δεν ανήκει κατά πλήρη κυριότητα στο φορέα κλπ.) . Ακόμα συχνά παρατηρείται , ιδιαίτερα κατά το στάδιο του προληπτικού ελέγχου οι επιχειρήσεις να μην τηρούν το βιβλίο επενδύσεων (πρόσθετο βιβλίο) σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. (π.χ. μη τήρηση λογαριασμού για κάθε είδος παγίου στοιχείου , μη τήρηση συγκεντρωτικού λογαριασμού κλπ.) όπως να μην αναγράφουν στο βιβλίο Απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο τις επενδύσεις , τις εκπτώσεις ή τα αποθεματικά .

Η Πολιτεία οφείλει με τα όργανα φορολογικού ελέγχου να σχεδιάσει προγράμματα ελέγχου (προληπτικού , προσωρινού , τακτικού) που θα αποτρέπουν παρόμοια φαινόμενα . Το σύστημα φορολογικού ποινολογίου για τις παραβατικές επιχειρήσεις (σε σχέση

με το κίνητρο του αφορολόγητου αποθεματικού) είναι ιδιαίτερα σκληρό . Οι ποινές είναι δυσβάσταχτες και λειτουργούν αποτρεπτικά και κατασταλτικά . Σημαντικό ρόλο στη μείωση της παραβατικότητας μπορεί να παίξει ο σχεδιασμένος προληπτικός έλεγχος (Σ.Δ.Ο.Ε.) .

Γενικότερα , το σύστημα των φορολογικών κινήτρων στη χώρα μας πρέπει να εκσυγχρονιστεί λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες που επικρατούν διεθνώς και ειδικότερα στην περιοχή των Βαλκανίων και της Ανατολικής Ευρώπης . Οι συγκεκριμένες χώρες παρέχουν ένα ευρύ πακέτο ιδιαίτερα ευνοϊκών κινήτρων για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων σε πολλούς τομείς της οικονομικής δραστηριότητας.

Επίσης σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίζει η χώρα μας είναι η έλλειψη σταθερότητας στη λειτουργία του θεσμικού πλαισίου των κινήτρων . Ο αναπτυξιακός νόμος 2601/98 σε πέντε χρόνια εφαρμογής έχει υποστεί 20 βασικές τροποποιήσεις (αλλαγή ορίων περιοχών , ενισχυόμενες δαπάνες , διαδικασίες υπαγωγής κλπ.) . Συνεπώς ο αναπτυξιακός νόμος έχει μεγάλα περιθώρια βελτίωσης με σκοπό την προσέλκυση εγχώριων και διεθνών επενδύσεων .

ΠΗΓΕΣ

Α) ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε.” ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2002.
2. **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ” ΠΕΜΠΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2002.
3. **ΑΝΑΝΩΣΤΟΥ ΕΥΘΥΜΙΟΣ** “Ο ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΣ ΝΟΜΟΣ 1892/90” ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, ΑΘΗΝΑ-ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1996.
4. **ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΥ Χ. ΕΥΘΥΜΙΟΣ** “Ο ΝΕΟΣ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΣ ΝΟΜΟΣ Ν. 2601/98” ΑΘΗΝΑ 1999 ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ PUBLICATIONS.
5. **ΑΡΑΒΩΤΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ** “ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ” ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2003.
6. **ΑΡΓΥΡΟΣ ΗΛΙΑΣ** “ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ” ΑΘΗΝΑ 2001.
7. **ΑΡΓΥΡΟΣ ΗΛΙΑΣ** “ΝΕΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ” ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, ΑΘΗΝΑ 2002.
8. **ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ** “ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.” ΟΓΔΟΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, ΑΘΗΝΑ 2001.
9. **ΔΡΥΛΛΕΡΑΚΗΣ Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ** “ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ” ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ 1999.
10. **ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΣ Ι. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ** “ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ” ΑΘΗΝΑ 2002.
11. **ΘΕΟΦΑΝΙΔΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ** “ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ” ΕΤΒΑ, ΑΘΗΝΑ 1987.
12. **“ΘΗΣΑΥΡΟΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ”**, ΠΟΛΥΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2000-2001
13. **ΚΑΝΤΖΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ** “ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ” Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, ΑΘΗΝΑ 1995
14. **ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Ι. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ** “ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΣΥΝΑΦΕΙΑ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ” ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2003
15. **ΚΟΝΤΟΣ – ΜΑΝΑΛΗΣ ΛΕΟΝΑΡΔΟΣ** “ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ” ΤΟΜΟΣ Α' - Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, ΑΘΗΝΑ 2001
16. **ΚΟΨΙΑΥΤΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ** “ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ” ΤΟΜΟΙ 3, ΑΘΗΝΑ 2000-2001
17. **ΚΡΑΤΣΗΣ ΑΓΑΠΗΤΟΣ** “ΧΡΥΣΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ” Β' ΤΟΜΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2000 ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ
18. **ΚΡΑΤΣΗΣ ΑΓΑΠΗΤΟΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ” ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ, ΑΘΗΝΑ 2003
19. **ΚΡΑΤΣΗΣ ΑΓΑΠΗΤΟΣ** “ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ” ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ, ΑΘΗΝΑ 2003
20. **ΛΑΖΑΡΙΔΗΣ ΓΙΩΡΓΟΣ-ΜΙΧΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ** “ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΣ ΝΟΜΟΣ 2601/98 ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 22 ΤΟΥ Ν. 1828/89” ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2000.

21. **ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ** “Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ” ΤΟΜΟΣ Α΄ , EPSILON NET , ΘΕΣ/ΝΙΚΗ 2003.
22. **ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ ΜΙΛΤΙΑΔΗΣ** “ΤΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ” ΠΑΜΙΣΟΣ ΑΘΗΝΑ 2001.
23. **ΜΗΛΙΩΤΗ ΕΙΡΗΝΗ** “ΟΙΚΟΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΛΕΤΕΣ ” ΑΘΗΝΑ 1992
24. **ΜΠΑΛΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ** “ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ” ΑΘΗΝΑ 1998
25. **ΟΔΗΓΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ 99** , ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛ/Μ/ΜΑ
26. **ΠΑΠΑΛΑΤΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ** “ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ Α.Ε.” ΤΟΜΟΙ Α΄, Β΄ , ΣΑΚΚΟΥΛΑ , ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣ/ΝΙΚΗ 2001.
27. **ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ Φ.Π.Α. ΚΑΙ Ε.Γ.Λ.Σ.” ΑΘΗΝΑ 2002.
28. **ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ** “ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΣΧΕΔΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ” ΘΕΣ/ΝΙΚΗ 1998.
29. **ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ** “ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ” ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΥΤΕΡΗ – ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 1998.
30. **ΠΑΠΑΣ ΑΝΤΩΝΗΣ** “ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ” ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ, ΑΘΗΝΑ 1999.
31. **Π.Ο.Ε. – Δ.Ο.Υ.** “ΟΔΗΓΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ” ΕΙΔΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2001, ΑΘΗΝΑ.
32. **ΠΟΥΛΑΚΗΣ Δ. – ΜΑΓΙΑΤΗ – ΓΚΟΥΜΑ ΔΙΚΑΤΕΡΙΝΗ** “ΚΙΝΗΤΡΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ” ΙΡΙΡΟΤΙΚΙ PUBLICATIONS S.A. , ΑΘΗΝΑ 1996-1997
33. **ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜΜ.- ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ-ΔΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ** “ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.” ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ , ΕΚΤΗ ΕΚΔΟΣΗ , ΑΘΗΝΑ 2003.
34. **ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ** “Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ”
35. **ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ** “ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ” ΒΡΥΚΟΥΣ , ΑΘΗΝΑ 2000.
36. **ΣΟΥΓΙΑΝΝΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ** “ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ” ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1988.
37. **ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ” ΕΚΔΟΣΗ ΟΓΔΟΗ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ , ΤΟΜΟΙ 4 , ΑΘΗΝΑ 2002.
38. **ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ” ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΥΤΕΡΗ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ , ΑΘΗΝΑ 2003.
39. **ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ. – ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ** “ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ” ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ , ΤΟΜΟΙ Α΄ , Β΄ , ΑΘΗΝΑ 2003.

40. **ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ** “ΕΓΚΟΛΠΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ”, ΑΘΗΝΑ ΜΑΪΟΣ 2000.
41. **ΣΤΑΓΓΕΛ ΧΡΗΣΤΟΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ” ΕΚΔΟΣΗ ΕΚΤΗ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ 2003.
42. **ΤΟΤΣΗΣ Ν. ΧΡΗΣΤΟΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΙΝΗΤΡΩΝ” ΕΚΔΟΣΗ 9^η, ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2001.
43. **ΤΟΤΣΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ** “ΚΩΔΙΚΑΣ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε.” ΔΩΔΕΚΑΤΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2002.
44. **ΧΑΣΣΙΑ Ι.** “ΚΙΝΗΤΡΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ” ΙΟΒΕ, ΑΘΗΝΑ 1983.

Β) ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Η λογιστική των Αναπτυξιακών νόμων” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 449, 1992
- 2) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων Αναπτυξιακών νόμων” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 459, Ιανουάριος 1993
- 3) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Κίνητρα του συστήματος των αφορολόγητων αποθεματικών” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 464, Ιούνιος 1993
- 4) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Αφορολόγητα Αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 465, Ιούλιος 1993
- 5) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Το Ειδικό αφορολόγητο Αποθεματικό επενδύσεων άρθρου 22 Ν. 1828/1989” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 485, Μάιος 1995
- 6) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 545 (Αύγουστος 2000), 546 (Σεπτέμβριος 2000), 547 (Δεκέμβριος 2000)
- 7) **ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Κίνητρο Αφορολόγητων Εκπτώσεων Ν. 2601/98” περιοδικό “Λογιστής”, τεύχος 551, Φεβρουάριος 2001
- 8) **ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΥ ΕΥΘΥΜΙΟΣ** “Ειδικό Αξιολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων άρθρου 22 του Ν 1828/89” Περιοδικό «Account» τεύχη 107 (22-28/12/2000), 188 (05-11/01/2001), 189 (12-18) 01-2001 και 190 (19-25/01-2001).
- 9) **ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΥ ΣΠΥΡΟΣ** “Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος”, Λογιστής, τεύχος 561, Δεκέμβριος 2001
- 10) **ΑΡΣΕΝΗΣ Π.** “Επιχορηγήσεις” Ειδική Έκδοση Εφημ. Κυριακάτικης Ελευθεροτυπίας 02/02/2003
- 11) **ΒΟΥΛΓΑΡΗΣ ΣΠΥΡΟΣ** “Αναπτυξιακός Νόμος Ν. 2601/98” Φορολογική Επιθεώρηση τεύχος 651, Μάιος 2003
- 12) **ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Όλες οι αλλαγές στο φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων” ειδική έκδοση εφημ. “Καθημερινή” οδηγός 7, 16/03/2003

- 13) **ΔΡΥΑΛΛΕΡΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ** “Κίνητρα οικονομικής και περιφερειακής Αναπτύξεως . Ο νέος νόμος 2234/94 και οι τροποποιήσεις στον Ν. 1892/1990” Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας , Τόμος 49 , σελ. 411, 1995
- 14) **ΖΙΓΚΕΡΙΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ** “Αντιμετώπιση ειδικών θεμάτων Διανομής Κερδών Α.Ε.” Έψιλον 7 , Άρθρο – μελέτη Νο 1036/25-05-2001
- 15) **ΗΛΙΟΥ ΣΤΕΦΑΝΟΣ** “Τα νέα αναπτυξιακά κίνητρα” εφημερ. ΕΞΠΡΕΣ στήλη φορονομικά 04/10/2001
- 16) **ΗΛΙΟΥ ΣΤΕΦΑΝΟΣ** “Προσωρινός φορολογικός έλεγχος και προσωρινές καταλογιστικές πράξεις” εφημ. ΕΞΠΡΕΣ στήλη φορονομικά 11/01/2001
- 17) **ΗΛΙΟΥ ΣΤΕΦΑΝΟΣ** “Φορολογικός έλεγχος και παραγραφή οικονομικών ετών” εφημ. ΕΞΠΡΕΣ στήλη φορονομικά 17/04/2003
- 18) **ΚΑΡΑΦΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ** “Αφορολόγητα Αποθεματικά Επενδύσεων” περιοδικό “Λογιστής” , τεύχος 466 , Αύγουστος – Σεπτέμβριος 1993
- 19) **ΚΟΥΤΚΟΥΔΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ – ΤΣΑΚΝΗΣ ΑΡΓΥΡΗΣ** “Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών Α.Ε.- Κλείσιμο Ισολογισμού – Διανομή κερδών” Άρθρο – μελέτη Ν. 1042/2002 , Έψιλον 7
- 20) **ΚΟΥΤΣΙΚΑΣ ΚΩΣΤΑΣ** “Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος” Δ.Φ.Ν. , Τόμος 44 , σελ. 738 , 1990
- 21) **ΚΡΕΚΟΥΚΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ** “Φορολογικό καθεστώς διανεμόμενων κερδών παλαιών χρήσεων και διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών εν γένει” Φορολογική Επιθεώρηση , τεύχος 553 , Δεκέμβριος 1994
- 22) **ΛΑΖΑΡΙΔΗΣ ΓΙΩΡΓΟΣ** “Η διάθεση των κερδών Α.Ε.” Έψιλον 7 , άρθρο-μελέτη Νο 1013/30-04-1999
- 23) **ΛΑΖΑΡΙΔΗΣ ΓΙΩΡΓΟΣ** “Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων άρθρου 22 Ν. 1828/89 ” Έψιλον 7 , άρθρο-μελέτη Νο 1005/28-01-2000
- 24) **ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ ΜΙΛΤΙΑΔΗΣ** “Ο Νέος Αναπτυξιακός Νόμος ” περιοδικό “Λογιστής” , τεύχος 515 Φεβρουάριος 1998
- 25) **ΜΑΓΟΥΛΑΣ ΧΑΡ.** “Οι κυριότερες μεταβολές που επέρχονται με το Ν. 1828/89 στη φορολογία εισοδήματος”, “Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας”, τεύχος 930 Β΄ Δεκ/μερο Ιανουαρίου 1989
- 26) **ΜΑΛΙΩΤΗΣ ΒΑΣΙΛΗΣ** “Αφορολόγητα Αποθεματικά” , Φορολογική Επιθεώρηση , τεύχος 529 , Δεκέμβριος 1992
- 27) **ΜΙΧΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ** “Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών Α.Ε.” περιοδικό Έψιλον 7 , άρθρο-μελέτη Νο 1034/2001
- 28) **ΜΠΕΛΙΑΣ ΣΑΡΑΝΤΗΣ** “Κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα αφορολόγητα Αποθεματικά Α.Ε.” Φορολογική Επιθεώρηση , τεύχος 555 Φεβρουάριος 1995
- 29) **ΜΠΕΛΛΑΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ** “Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 Ν. 1828/1989” περιοδικό “Λογιστής” , τεύχος 544 , Ιούλιος 2000
- 30) **ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ** “ Ο Νέος Αναπτυξιακός Νόμος 2601/98” Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας , τεύχος 1154 , Β΄ Μάϊος 1998
- 31) **ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ** “Η Κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών των επιχειρήσεων” “Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας”, τεύχος 1147 , Α΄ Φεβρουάριος 1998.

- 32) ΠΛΑΝΤΖΟΥ Κ. – ΚΟΣΜΑ Π. “Χωρίς Αφορολόγητο Αποθεματικό οι επενδύσεις”, εφημ. Επενδυτής 16/17-03-2002
- 33) ΠΟΥΛΑΚΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ “Τα Φορολογικά Κίνητρα για Επενδύσεις” Ειδική Έκδοση Εφημ. Καθημερινής Α΄ μέρος (30/03/2003) Β΄ μέρος (06/04/2003)
- 34) ΣΙΜΩΤΑΣ ΜΙΑΤΙΑΔΗΣ “Ο Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών Φορολογικών Αντικειμένων” Φ.Ε. , τεύχος 608 , Οκτώβριος 1999
- 35) ΣΙΜΩΤΑΣ ΜΙΑΤΙΑΔΗΣ “Προληπτικός, προσωρινός και οριστικός Φορολογικός Έλεγχος” περιοδικό Έψιλον 7 , τεύχος 64 , 23/05/2003
- 36) ΤΣΙΠΟΥΡΑΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ “Φορολογικά Κίνητρα ανά Περιοχή με το Νέο Αναπτυξιακό” Εφημ. “Ο Κόσμος του Επενδυτή” τεύχος 24 , 03/05/2003
- 37) ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ “Οι φορολογικοί Έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογούμενων” Δ.Φ.Ν. , Τεύχος 1251 , Α΄ Ιουνίου 2002
- 38) ΧΡΥΣΑΝΘΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΝΑ “Τα αναπτυξιακά κίνητρα μετά την ψήφιση του Ν. 2234/94” Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας , τεύχος 1068, 1994

Γ) ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- 1) Ν. 2601/98 (ΦΕΚ 81/Α/15-04-1998) και Τροποποιήσεις του (πλήρη ανάλυση πίνακας 1 κεφάλαιο 1)
- 2) Ν. 1892/90 (ΦΕΚ 101/Α/31-07-1990) και Τροποποιήσεις του
- 3) Ν. 1828/89 (ΦΕΚ 2/Α/03-01-1989) και Τροποποιήσεις του
- 4) Ερμηνευτικές εγκύκλιοι, Έγγραφα και Αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών
- 5) Γνωμοδοτήσεις Ε.Σ.Υ.Α

Δ) ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- www.ypetho.gr/ypourgeio/anaptyksiakos.asp
- www.logist.com
- www.epsilon7.gr/lawdb
- www.d.fn2000.gr
- lawdb.intrasoftnet.com

