

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 3299/2004 ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ

### ΕΡΩΤΗΜΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004 Άρθρο 8 παρ. 6: Λογιστική απεικόνιση των ποσών των ενισχύσεων στα βιβλία της επιχείρησης, τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με τον. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20, παράγραφοι 24 και 26, η επιχορήγηση αυτή θα πρέπει να εμφανίζεται ως έσοδο επομένων περιόδων και μέσω του λογαριασμού αυτού να προσαυξάνει τα έσοδα κάθε περιόδου κατ' αναλογία της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης να μετέχει στη διανομή κερδών. Από τα παραπάνω προκύπτει τα εξής:

1. Η λογιστική απεικόνιση του ανωτέρω νόμου είναι σε πλήρη αντίθεση των ΔΠΧΠ. Επομένως η ενδεδειγμένη λογιστική αντιμετώπιση είναι, το ποσό της απόσβεσης της επιχορήγησης που αναγνωρίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων, και μέσω αυτής οδηγείται στα Αποτελέσματα εις Νέον, στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης, αποχωρίζεται από τον λογαριασμό αυτό και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό Αφορολόγητου Αποθεματικού, έτσι ώστε, σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, το άθροισμα του υπολοίπου του αποθεματικού αυτού και του αναπόσβεστου υπολοίπου της επιχορήγησης στις κατά τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις, να ισούται με το ποσό της επιχορήγησης, όπως αυτό εμφανίζεται στον λογαριασμό που τηρείται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Παρακαλώ όπως επιβεβαιώσετε.
2. Θα μπορούσε ο συγκεκριμένος νόμος να έχει δημιουργηθεί για συγκεκριμένη επιχείρηση και να επιτρέπει την άμεση μεταφορά της επιχορήγησης από τα έσοδα επομένων χρήσεων, απευθείας στα αποθεματικά χωρίς την σταδιακή απόσβεση του γι' αυτή την συγκεκριμένη επιχείρηση και κατά παράβαση του ΔΛΠ 20;
3. Με βάση την πρόνοια του ως άνω άρθρου 8 παρ. 6, τα ποσά των επιχορηγήσεων θα μπορούσαν να διανεμηθούν μετά την παρέλευση πενταετίας

από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Κατά συνέπεια, θα μπορούσε σε κάποια χρήση (μετά την παρέλευση 5 ετών), να διανεμηθεί ως μέρος της αναπόσβεστης επιχορήγησης που θα εμφανιστεί σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων, χωρίς την σταδιακή ή την απευθείας μεταφορά του, στα αποθεματικά;

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, αντιμετωπίζουν λογιστικά τις κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τις απαιτήσεις του [ΔΛΠ 20](#) «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης».

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (ν. [4308/2014](#)), αντιμετωπίζουν λογιστικά τις κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι» του ν. [4308/2014](#), οι οποίες δεν διαφοροποιούνται από τις απαιτήσεις του [ΔΛΠ 20](#), εκτός από την περίπτωση καταχώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων αφαιρετικά της αξίας των επιχορηγηθέντων πάγιων στοιχείων, η οποία είναι αποδεκτή από το [ΔΛΠ 20](#) όχι όμως από τα Ε.Λ.Π.

Ο ν. [3299/2004](#) είναι φορολογικός νόμος με αναπτυξιακό περιεχόμενο, δεδομένου ότι θεσπίζει φορολογικά κίνητρα για την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων, των οποίων χρήση μπορούν να κάνουν όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρίζονται στα ίδια κεφάλαια ως «αφορολόγητο αποθεματικό», δεν υπόκεινται σε απόσβεση και δεν επιτρέπεται η διανομή τους πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

Με την [παράγραφο 5 του άρθρου 37](#) «Πρώτη εφαρμογή» του ν. [4308/2014](#) παρασχέθηκε η δυνατότητα, επιχορηγήσεις που είχαν ληφθεί πριν την 1.1.2015 (ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π.), να συνεχίσουν να παρακολουθούνται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και εφαρμόζουν το [άρθρο 23](#) του ν. [4308/2014](#), θα παρακολουθούν τις κρατικές επιχορηγήσεις ως υποχρέωση (αναβαλλόμενο έσοδο) στη λογιστική βάση και ως «αφορολόγητο αποθεματικό» στη φορολογική βάση. Με την τμηματική απόσβεση της υποχρέωσης (αναβαλλόμενου εσόδου) θα ανασυστήνεται το «αφορολόγητο αποθεματικό» και στη λογιστική βάση.

Θέματα διανομής, ειδικά για τις ανώνυμες εταιρείες, ρυθμίζονται από τον ν. [4548/2018](#), ο οποίος επιτρέπει την διανομή μόνο πραγματοποιημένων λογιστικών κερδών της περιόδου ή σωρευμένων ποσών μη διανεμηθέντων κερδών προηγούμενων περιόδων.

Επομένως οι οικονομικές οντότητες της προηγούμενης παραγράφου, κατά τη γνώμη μας, μπορούν, μετά παρέλευση πενταετίας, να διανείμουν το ποσό του «αφορολόγητου αποθεματικού» που έχει ανασυσταθεί στη λογιστική βάση, αποκλειόμενης της διανομής του ποσού που παραμένει ως υποχρέωση (αναβαλλόμενο έσοδο).

Για οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και εφαρμόζουν την [παράγραφο 5 του άρθρου 37](#) του ν. [4308/2014](#), το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα να αποφανθεί, κατά πόσο η διανομή ολόκληρου του «αφορολόγητου αποθεματικού» μετά παρέλευση πενταετίας συνάδει με τις «περί διανομής» διατάξεις του ν.[4548/2018](#).