



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ**

**ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**Διπλωματική Εργασία**

Θέμα:

**«Η Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων  
σύμφωνα με τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά  
Πρότυπα: Μια Εμπειρική Προσέγγιση»**

**Επιβλέπων:**

**Νεγκάκης Χρήστος, Αναπληρωτής Καθηγητής**

**Συντάκτης:**

**Τρικαλιώτης Γρηγόριος, ΜΑΦ 4709**

**Θεσσαλονίκη, Δεκέμβριος 2009**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>1 Σύνοψη (Abstract) .....</b>	<b>5</b>
<b>2 Εισαγωγή.....</b>	<b>8</b>
<b>3 Ανάλυση των σημαντικότερων σημείων του Αναπτυξιακού Νόμου (3299/2004) .....</b>	<b>10</b>
<b>3.1 Σκοπός και είδη παρεχόμενων ενισχύσεων .....</b>	<b>10</b>
<b>3.2 Διάρθρωση της Επικράτειας - Περιοχές εφαρμογής των ενισχύσεων.....</b>	<b>11</b>
<b>3.3 Υπαγόμενα Επενδυτικά Σχέδια .....</b>	<b>11</b>
<b>3.4 Ενισχυόμενες Δαπάνες .....</b>	<b>13</b>
<b>3.5 Παρεχόμενες Ενισχύσεις.....</b>	<b>18</b>
<b>3.6 Τηρούμενα Λογιστικά Βιβλία,.....</b>	<b>19</b>
3.6.1 Ενημέρωση Βιβλίων Τρίτης Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	19
3.6.2 Ενημέρωση βιβλίων Δεύτερης Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	21
3.6.3 Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής.....	22
<b>4 Είδη Παρεχόμενων Ενισχύσεων και αντίστοιχοι Λογιστικοί χειρισμοί.....</b>	<b>23</b>
<b>4.1 Γενικά .....</b>	<b>23</b>
<b>4.2 Δωρεάν Άμεση Επιχορήγηση Πάγιων Επενδύσεων .....</b>	<b>24</b>
4.2.1 Λογιστικός χειρισμός της επιχορήγησης που ΔΕΝ συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό .....	26
4.2.2 Λογιστικός χειρισμός της επιχορήγησης που συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό (Προβλέπεται από τον Ν.3299/04) .....	30
4.2.3 Ειδικά θέματα .....	31
<b>4.3 Επιδότηση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης.....</b>	<b>31</b>
<b>4.4 Φορολογική Απαλλαγή .....</b>	<b>36</b>
<b>4.5 Επιδότηση του Κόστους της Δημιουργούμενης Απασχόλησης .....</b>	<b>42</b>
<b>4.6 Παρατηρήσεις ως προς τα Είδη των παρεχόμενων Ενισχύσεων .....</b>	<b>46</b>
<b>4.7 Ανάκληση εισπραχθείσας Επιχορήγησης.....</b>	<b>47</b>
4.7.1 Γενικά .....	47
4.7.2 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Επενδύσεις σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και ΔΕΝ συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό.....	49
4.7.3 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Επενδύσεις σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό.....	51
4.7.4 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Λειτουργικά Έξοδα και ΔΕΝ συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό.....	51
4.7.5 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Λειτουργικά Έξοδα και συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό .....	52
<b>4.8 Ειδικά Θέματα.....</b>	<b>53</b>
4.8.1 Εκχώρηση Επιχορήγησης .....	53
4.8.2 Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων που έχουν Επιχορηγηθεί .....	55

<b>5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»</b>	<b>59</b>
<b>5.1 Σκοπός</b>	<b>59</b>
<b>5.2 Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου</b>	<b>59</b>
<b>5.3 Ορισμοί</b>	<b>59</b>
<b>5.4 Λογιστική αντιμετώπιση των Κρατικών Επιχορηγήσεων</b>	<b>60</b>
<b>5.5 Λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων κατά τις απόψεις της IASC</b>	<b>62</b>
5.5.1 Χρονικό σημείο καταχώρησης των κρατικών επιχορηγήσεων	62
5.5.2 Καταχώρηση των Επιχορηγήσεων σε μεταβατικό λογαριασμό Παθητικού	62
5.5.3 Είδη Επιχορηγήσεων που «αναγνωρίζει» το Δ.Λ.Π. 20	62
5.5.4 Σύνδεση με Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και ενδεχόμενες Απαιτήσεις»,	64
<b>5.6 Επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων</b>	<b>66</b>
5.6.1 Μέθοδος Αναβαλλόμενου Εισοδήματος	67
5.6.2 Μέθοδος Αφαίρεσης από τη Λογιστική Αξία	69
<b>5.7 Επιχορηγήσεις που αφορούν στα Αποτελέσματα</b>	<b>71</b>
<b>5.8 Το Φορολογικό «μέρος» των κρατικών Επιχορηγήσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>81</b>
5.8.1 Μέθοδος του Αναβαλλόμενου Εισοδήματος	82
5.8.3 Μέθοδος της Αφαίρεσης από την Αξία Κτήσης	84
<b>5.9 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης – Χειρισμός σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Μεταβολή Λογιστικής Εκτίμησης»</b>	<b>85</b>
5.9.1 Γενικά για το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη»,	85
5.9.2 Λογιστικές Εκτιμήσεις	88
5.9.3 Γενικά για την Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης	89
5.9.4 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης που αφορά στα Αποτελέσματα	90
5.9.5 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης που αφορά σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	91
<b>5.10 Κρατική Υποστήριξη που ΔΕΝ αποτελεί Επιχορήγηση</b>	<b>93</b>
<b>5.11 Γνωστοποιήσεις</b>	<b>94</b>
<b>6 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα</b>	<b>96</b>
<b>6.1 Γενικά</b>	<b>96</b>
6.1.1 Δ.Λ.Π. Δημόσιου τομέα, μέθοδος των «Δεδουλευμένων» (Accrual basis) και «Ταμειακή» μέθοδος (Cash flow basis)	97
6.1.2 Μετάβαση από την «Ταμειακή» στη μέθοδο των «Δεδουλευμένων»	98
<b>6.2 Ορισμός και Αναγνώριση Εξόδων στις Οικονομικές Καταστάσεις των Κρατικών Φορέων</b>	<b>98</b>
6.2.1 Γενικά για τα Έξοδα	98
6.2.2 Μέθοδοι χειρισμού των Εξόδων	98

<b>6.3 Μεταβιβάσεις του Δημόσιου τομέα και Αναγνώριση των Αντίστοιχων Εξόδων</b> .....	<b>99</b>
6.3.1 Εισαγωγή.....	99
6.3.2 Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβιβαστικών Πληρωμών από τους Κρατικούς Φορείς .....	100
<b>7 Λογιστική Αντιμετώπιση των Κρατικών Επιχορηγήσεων στην περίπτωση της μετάβασης από την Ελληνική Νομοθεσία στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b> .....	<b>103</b>
<b>7.1 Γενικά</b> .....	<b>103</b>
<b>7.2 Δωρεάν Άμεση Επιχορήγηση Πάγιων Επενδύσεων</b> .....	<b>104</b>
<b>7.3 Επιδότηση του Κόστους της Δημιουργούμενης Απασχόλησης</b> .....	<b>104</b>
<b>7.4 Επιδότηση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης – Αντιμετώπιση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»</b> .....	<b>105</b>
7.4.1 Γενικά .....	105
7.4.2 Η προσέγγιση της ελληνικής νομοθεσίας για τις «Μισθώσεις».....	105
7.4.3 Η προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 17 για τις «Μισθώσεις» .....	106
7.4.4 Εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 17 στα πλαίσια του Αναπτυξιακού Νόμου .....	108
<b>7.5 Φορολογική Απαλλαγή – αντιμετώπιση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»</b> .....	<b>114</b>
7.5.1 Γενικά για το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» .....	115
7.5.2 Αρχές που Διέπουν το Δ.Λ.Π. 12 .....	116
7.5.3 Διαφορά Λογιστικού και Φορολογικού Αποτελέσματος.....	116
7.5.4 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας .....	117
7.5.5 Φορολογικά Κίνητρα .....	118
<b>8 Εμπειρική Αξιολόγηση των Οικονομικών Καταστάσεων των Ελληνικών επιχειρήσεων ως προς τις Κρατικές Επιχορηγήσεις....</b>	<b>123</b>
<b>9 Συμπερασματικά Σχόλια - Επίλογος.....</b>	<b>129</b>
<b>10 Αναφορές-πηγές.....</b>	<b>134</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b> .....	<b>ί</b>
<b>Άρθρο 1</b> .....	<b>2</b>
<b>Σκοπός και είδη παρεχομένων ενισχύσεων</b> .....	<b>2</b>
<b>Άρθρο 2</b> .....	<b>3</b>
<b>Διαίρεση της Επικράτειας - Περιοχές εφαρμογής των ενισχύσεων.....</b>	<b>3</b>
<b>Άρθρο 3</b> .....	<b>4</b>
<b>Υπαγόμενα επενδυτικά σχέδια.....</b>	<b>4</b>
<b>Άρθρο 4.....</b>	<b>17</b>
<b>Παρεχόμενες ενισχύσεις</b> .....	<b>17</b>
<b>Άρθρο 5</b> .....	<b>19</b>

Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για τη χορήγηση των ενισχύσεων...	19
Άρθρο 6 .....	33
Κριτήρια υπαγωγής στο καθεστώς των ενισχύσεων .....	33
Άρθρο 7 .....	37
Αρμοδιότητες και διαδικασίες εφαρμογής των ενισχύσεων .....	37
Άρθρο 8 .....	52
Καταβολή των ενισχύσεων .....	52
Άρθρο 9 .....	56
Ειδικά καθεστώτα.....	56
Άρθρο 10.....	59
Υποχρεώσεις ενισχυόμενων επιχειρήσεων - Συνέπειες μη τήρησης – Κυρώσεις.....	59
Άρθρο 11.....	63
Επιτροπή απλοποίησης διαδικασιών Ιδιωτικών Επενδύσεων.....	63
Άρθρο 12.....	63
Μεταβατικές και τελικές διατάξεις.....	63
Άρθρο 13.....	69
Έναρξη ισχύος .....	69

# 1 Σύνοψη (Abstract)

Στην παρούσα εργασία, στόχος μας είναι να προσεγγίσουμε το θέμα των Κρατικών Επιχορηγήσεων με Λογιστικά κριτήρια. Με τον τρόπο δηλαδή που αποτυπώνεται στις Οικονομικές Καταστάσεις η συμμετοχή του κράτους στην ιδιωτική οικονομία και σε τελική ανάλυση πώς την επηρεάζει. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να αναλυθούν – μελετηθούν τα ακόλουθα:

- Με ποιους τρόπους μπορεί σήμερα να παρέμβει το κράτος στην ιδιωτική οικονομία, δηλαδή ποιοι τρόποι κρατικής ενίσχυσης υπάρχουν (απευθείας χρηματοδότηση, φοροαπαλλαγές κ.α.)
- Τί προβλέπει η ελληνική νομοθεσία ως προς τους λογιστικούς χειρισμούς της κρατικής ενίσχυσης, ανάλογα με το είδος της ενίσχυσης αυτής και ανάλογα με το Νόμο που κάθε φορά ισχύει.
- Τί λογιστικούς χειρισμούς επιβάλλει η Επιτροπή για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IASB), μέσω του Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστικός χειρισμός κυβερνητικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κυβερνητικής υποστήριξης»
- Ποιές είναι οι διαφορές ανάμεσα στην ελληνική νομοθεσία και στις πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 20 και τί αλλάζει στις οικονομικές καταστάσεις των επιχορηγούμενων επιχειρήσεων, ανάλογα με τους λογιστικούς χειρισμούς (νομοθεσία) που θα επιλέξουν να ακολουθήσουν.

Το πιο σημαντικό νομοθέτημα μέσω του οποίου παρέχονται οι επιχορηγήσεις στην Ελλάδα είναι ο Αναπτυξιακός Νόμος (Ν.3299/04). Για το λόγο αυτό, στο τρίτο κεφάλαιο αναλύουμε συνοπτικά, αλλά επαρκώς, τα βασικά του σημεία. Στα κεφάλαια 4, 5 και 7, αναλύονται πλήρως τα όσα προβλέπονται από την ελληνική και ξένη νομοθεσία για τις Κρατικές Επιχορηγήσεις. Οτιδήποτε εξετάζεται σε θεωρητικό επίπεδο, τεκμηριώνεται με την παράθεση του αντίστοιχου παραδείγματος. Αυτό κρίθηκε άκρως απαραίτητο για την καλύτερη κατανόηση των υπό εξέταση θεμάτων και γι' αυτό στην εργασία μας έχουμε προβλέψει πλήθος τέτοιων παραδειγμάτων. Τα δεδομένα και οι υποθέσεις που γίνονται, στα πλαίσια αυτών των παραδειγμάτων, αποτελούν ρεαλιστικά σενάρια που συναντώνται στην καθημερινή πρακτική.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, για κάθε είδος ενίσχυσης που προβλέπεται από το Ν.3299/04, παραθέτουμε αναλυτικά τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται σε κάθε στάδιο από το οποίο διέρχεται μια επιχορήγηση. Εξίσου σημαντική με τη λήψη μιας επιχορήγησης είναι και η περίπτωση της ανάκλησής της. Όσο πολύπλοκη είναι η λογιστική αντιμετώπιση μιας επιχορήγησης τη στιγμή που αυτή

λαμβάνεται, ανάλογα πολύπλοκη είναι και η λογιστική αντιμετώπισή της όταν αυτή επιστρέφεται ή όταν αυτή εκχωρείται (σ.σ. στις περιπτώσεις που αυτό επιτρέπεται). Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται και στις περιπτώσεις αναπροσαρμογών στις αξίες των επιχορηγούμενων παγίων καθώς επηρεάζουν ουσιαστικά τα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων. Σε κάθε περίπτωση αναλύουμε διεξοδικά τη φορολογική διάσταση του θέματος.

Στο Πέμπτο κεφάλαιο αναλύουμε όλα όσα προβλέπονται, για τις επιχορηγήσεις, από την Ευρωπαϊκή νομοθεσία και συγκεκριμένα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το Πρότυπο που «ασχολείται» με το θέμα, και το οποίο αναλύεται διεξοδικά στο παρόν πόνημα, είναι το Δ.Λ.Π 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης». Η σωστή παρουσίαση του Προτύπου «επέβαλλε» να διαχωρίσουμε τις επιχορηγήσεις σε αυτές που αφορούν σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και σε αυτές που αφορούν στα Αποτελέσματα. Περαιτέρω, εξετάζονται διακριτά οι επιχορηγήσεις που αντιμετωπίζονται ως «Αναβαλλόμενο Εισόδημα» από αυτές που «Αφαιρούνται από την Αξία Κτήσης του επιχορηγούμενου στοιχείου». Εξυπακούεται ότι δίνεται ιδιαίτερη έμφαση, και εδώ, στο ζήτημα της Φορολογίας καθώς πρέπει να υπάρχει σαφής διάκριση ανάμεσα στις ονομαστικές και στις πραγματικές επιχορηγήσεις.

Η ορθή παρουσίαση του Δ.Λ.Π. 20 απαιτεί την παρουσίαση και δύο άλλων Προτύπων, του Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και ενδεχόμενες Απαιτήσεις» και Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη». Η συνδρομή του Δ.Λ.Π. 37 απαιτείται όταν εξετάζονται τυχόν μελλοντικές συνθήκες κάτω από τις οποίες καταχωρείται ή διαγράφεται λογιστικά μια επιχορήγηση. Το Δ.Λ.Π. 8 χρησιμοποιείται στο πολύ κρίσιμο ζήτημα των επιστροφών των επιχορηγήσεων. Σε ξεχωριστή ενότητα αναλύονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της Κρατικής Υποστήριξης που την διαφοροποιούν από την Κρατική Επιχορήγηση.

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση των Δ.Λ.Π. του Δημόσιου Τομέα και συγκεκριμένα επικεντρωνόμαστε στον τρόπο Λογιστικού χειρισμού των εξόδων των Δημοσίων φορέων. Μη ξεχνάμε ότι μια Κρατική Επιχορήγηση είναι έσοδο για μια επιχείρηση, αλλά αποτελεί έξοδο για τον εκάστοτε Δημόσιο φορέα.

Στο έβδομο κεφάλαιο, επιχειρείται ο συγκερασμός της Ελληνικής Νομοθεσίας με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ως προς το Λογιστικό χειρισμό των Κρατικών Επιχορηγήσεων. Σε κάποιες μορφές Κρατικής Ενίσχυσης οι δύο νομοθεσίες ταυτίζονται και είναι εύκολη η λογιστική αντιμετώπισή τους στην πράξη, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη προσαρμογή. Αυτό, όπως θα δούμε στις ενότητες 7.2. και 7.3., συμβαίνει στην περίπτωση της «Δωρεάν Άμεσης Επιχορήγησης» και στην

«Επιδότηση του κόστους της Δημιουργούμενης Απασχόλησης», όπου η μετάβαση από την ελληνική νομοθεσία στην ευρωπαϊκή γίνεται χωρίς ιδιαίτερη δυσκολία.

Σε άλλες περιπτώσεις, οι νομοθεσίες είναι εκ διαμέτρου αντίθετες και η πρακτική τους εφαρμογή είναι σχεδόν αδύνατη. Αυτό, όπως θα δούμε στην ενότητα 7.5., συμβαίνει στην περίπτωση της «Φορολογικής Απαλλαγής» όπου τα πράγματα ως προς τη λογιστική της αντιμετώπιση είναι αρκετά συγκεχυμένα αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Εξετάζουμε το σχετικό με την αντιμετώπιση φορολογικών θεμάτων Πρότυπο, Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος», και ανακαλύπτουμε ότι η εφαρμογή του ως προς το θέμα των επιχορηγήσεων εμφανίζει πολλές δυσχέρειες.

Υπάρχουν και περιπτώσεις, που με κατάλληλες προσαρμογές και τη συνδρομή των σχετικών νομοθετημάτων, είναι δυνατή η μετάβαση από τη μια νομοθεσία στην άλλη. Αναφερόμαστε στην περίπτωση της «Χρηματοδοτικής Μίσθωσης» που εξετάζεται στην ενότητα 7.4., όπου αναλύεται και το Δ.Λ.Π 17 «Μισθώσεις», η φιλοσοφία του οποίου διαφέρει ουσιωδώς από αυτή του Έλληνα Νομοθέτη. Εμείς, με τη συνδρομή του εν λόγω Προτύπου προτείνουμε με τρόπο ρεαλιστικό όλες τις αναμορφώσεις που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς και τις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων. Αναλύουμε και συγκρίνουμε το μέγεθος της διαφοροποίησής τους σε σχέση με τα όσα προβλέπει η ελληνική νομοθεσία και διαπιστώνουμε ότι η σύγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων με τη μια ή την άλλη μέθοδο είναι ζήτημα πραγματικό και σε καμία περίπτωση δε συνηγορεί υπέρ της μιας ή της άλλης νομοθεσίας.

Τέλος, στο όγδοο κεφάλαιο, παραθέτουμε παρατηρήσεις και συμπεράσματα που προέκυψαν κατά την εξέταση των Οικονομικών Καταστάσεων πολλών ελληνικών επιχειρήσεων, εισηγμένων και μη, ώστε να διαπιστωθεί η επάρκεια του νομοθετικού πλαισίου και ο βαθμός εφαρμογής του στην πράξη.

**Λέξεις Κλειδιά:** Κρατική Επιχορήγηση, Κρατική Υποστήριξη, Δ.Λ.Π 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης», Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και ενδεχόμενες Απαιτήσεις», Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη», Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος», Δ.Λ.Π 17 «Μισθώσεις», Δ.Λ.Π. του Δημόσιου Τομέα, Αναπτυξιακός Νόμος, Αφορολόγητα Αποθεματικά, Μέθοδος Αναβαλλόμενου Εισοδήματος, Μέθοδος Αφαίρεσης από την Αξία Κτήσης, Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης, Φορολόγηση Επιχορηγήσεων, Εκχώρηση Επιχορήγησης.



## 2 Εισαγωγή

Ένα από τα τρία στοιχεία που αποτελούν το οικονομικό κύκλωμα στη απλή του μορφή, όπως το έχουμε διδαχθεί από την οικονομική θεωρία, είναι το «Κράτος». Όλα αυτά τα χρόνια όπου η οικονομική δραστηριότητα εξελισσόταν και αναβαθμιζόταν για να φτάσουμε σήμερα να μιλάμε για «παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον», το κράτος ήταν πάντοτε, άλλοτε περισσότερο και άλλοτε λιγότερο, παρόν.

Αναφερόμενοι στο ελληνικό οικονομικό περιβάλλον, τις τελευταίες δεκαετίες και ιδιαίτερα το δεύτερο μισό του 20ου αιώνα, πάρα πολύ σημαντική για την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας, ήταν η συμβολή του δημόσιου τομέα. Αυτή η συμβολή εκφράστηκε και συνεχίζει και σήμερα να εκφράζεται με μια σειρά Αναπτυξιακών Νόμων και Προγράμματα που στόχο έχουν να ενισχύσουν τις επενδύσεις και την επιχειρηματικότητα, ώστε να διασφαλίζεται η οικονομική σύγκλιση, σταθερότητα και ανάπτυξη στους κόλπους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία μαζί με το ελληνικό δημόσιο έχει χρηματοδοτήσει και χρηματοδοτεί με πολλά κονδύλια την ελληνική οικονομία. Άλλωστε, κάθε φορά που μιλάμε για κρατική ενίσχυση, αναφερόμαστε σε κονδύλια που προέρχονται και από τις δύο παραπάνω πηγές.

Φυσικά, σε όλες τις Ευρωπαϊκές χώρες και όχι μόνο, το Δημόσιο (με την ευρύτερη έννοια) αποτέλεσε «μοχλό» ανάπτυξης και για το λόγο αυτό παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον η μελέτη όλων των παραμέτρων που αφορούν στο τεράστιο αυτό κεφάλαιο που ονομάζεται «Κρατική Ενίσχυση».

Στην παρούσα εργασία θα μελετήσουμε το θέμα της Λογιστικής των Κρατικών Επιχορηγήσεων. Το συγκεκριμένο θέμα παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον καθώς αφορά τη συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και «διαδραματίζει» ουσιαστικό ρόλο στην πορεία της ελληνικής οικονομίας. Θα πρέπει, λοιπόν, η λογιστική καταγραφή τους να γίνεται προσεκτικώς, ώστε να αποκαλύπτονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων όλες οι λεπτομέρειες που σχετίζονται με τις Επιχορηγήσεις. Στην πράξη, συναντώνται πολλές διαφοροποιήσεις ανάλογα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάτω από τις οποίες επιχορηγείται μια επιχείρηση, που επιβάλλουν και τους ανάλογους λογιστικούς χειρισμούς.

Θεωρούμε ότι το συγκεκριμένο θέμα παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς αφορά πάρα πολλές ελληνικές επιχειρήσεις και κυρίως μικρομεσαίες, οι οποίες έχουν κατά καιρούς επιδοτηθεί από Αναπτυξιακούς Νόμους και σήμερα λειτουργούν σε μια οικονομία όπου μιλάμε για Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πολλές

επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν το δίλημμα της προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π., που σύντομα ίσως να μην αποτελεί προαίρεση αλλά υποχρέωση. Επομένως, θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο να γνωρίζουν τις αλλαγές που θα επιφέρουν τα Δ.Λ.Π. στις Οικονομικές τους Καταστάσεις ως προς τις Κρατικές Επιχορηγήσεις.

# 3 Ανάλυση των σημαντικότερων σημείων του Αναπτυξιακού Νόμου (3299/2004)

## 3.1 Σκοπός και είδη παρεχόμενων ενισχύσεων<sup>1</sup>

Με σκοπό την ενδυνάμωση της ισόρροπης ανάπτυξης, την αύξηση της απασχόλησης, την βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας, την προώθηση της τεχνολογικής αλλαγής και της καινοτομίας, την προστασία του περιβάλλοντος, την εξοικονόμηση ενέργειας και την επίτευξη της περιφερειακής σύγκλισης παρέχονται σε επενδυτικά σχέδια τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

1. Στα υπαγόμενα στις διατάξεις του παρόντος Νόμου (στο εξής, όπου στο κείμενο αναφέρεται «Νόμος» θα νοείται ο Ν.3299/04) επενδυτικά σχέδια παρέχονται τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

(α) **Επιχορήγηση** που συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης του επενδυτικού σχεδίου.

(β) **Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης** που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτεται για την απόκτηση καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού.

(γ) **Φορολογική απαλλαγή** που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, με το σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού.

(δ) **Επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης από το επενδυτικό σχέδιο απασχόλησης** που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο, για μια διετία, τμήματος του μισθολογικού κόστους των δημιουργούμενων, εντός της πρώτης τριετίας από την ολοκλήρωσή του επενδυτικού σχεδίου, θέσεων απασχόλησης.

2. Τα ανωτέρω είδη ενισχύσεων, παρέχονται εναλλακτικά ως εξής:

---

<sup>1</sup> Νόμος 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση», ΦΕΚ 261 / ΤΕΥΧΟΣ Α / 23-12-2004.

- (α) Επιχορήγηση ή / και επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης
- (β) Φορολογική απαλλαγή
- (γ) Επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης.

3. Στα ειδικά καθεστώτα που προβλέπονται στο άρθρο 9 μπορεί να γίνει συνδυασμός περισσοτέρων ενισχύσεων.

Ως επενδυτικά σχέδια στα πλαίσια του παρόντος Νόμου θεωρούνται οι επενδύσεις, τα επιχειρηματικά σχέδια και τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης.

### **3.2 Διάρθρωση της Επικράτειας - Περιοχές εφαρμογής των ενισχύσεων**

Στα πλαίσια του παρόντος Νόμου, δεν αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όλες οι επενδύσεις, αλλά υπάρχει διαφοροποίηση ως προς τα ποσοστά ενίσχυσης ανάλογα με το γεωγραφικό τόπο στον οποίο λειτουργεί ο εκάστοτε δυνητικός επενδυτής. Η διάρθρωση της επικράτειας γίνεται με βάση οικονομικά, κοινωνικά, δημογραφικά κριτήρια. Όπως θα δούμε παρακάτω, όταν θα αναλύσουμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (στο εξής Δ.Λ.Π.), ενδέχεται να υπάρχουν διαφοροποιήσεις στους χειρισμούς των κρατικών επιχορηγήσεων, σε περίπτωση που υπάρχουν ειδικοί όροι. Ανάλογα λοιπόν με τις παραπάνω διαιρέσεις της επικράτειας, μεταβάλλεται και το ύψος των ενισχύσεων και αυτό θα πρέπει να λαμβάνεται πάντοτε υπόψη στους λογιστικούς χειρισμούς.

### **3.3 Υπαγόμενα Επενδυτικά Σχέδια**

Στα πλαίσια του παρόντος Νόμου πραγματοποιούνται επενδύσεις σε όλους τους παραγωγικούς τομείς (Πρωτογενή, Δευτερογενή, Τριτογενή), με έμφαση στους τομείς της Μεταποίησης και του Τουρισμού. Επιπλέον, επιδοτούνται και ειδικά επενδυτικά σχέδια που δίνουν έμφαση στην εξοικονόμηση ενέργειας και εν γένει στην προστασία του περιβάλλοντος. Στο παράρτημα που ακολουθεί στο τέλος της εργασίας, παρατίθενται αναλυτικά όλα τα επενδυτικά σχέδια που προβλέπονται στο άρθρο 3 του Νόμου. Εδώ θα αρκεστούμε σε μια ενδεικτική αναφορά.

(α) Επενδυτικά σχέδια στον πρωτογενή τομέα:

Επενδυτικά σχέδια εξόρυξης και θραύσης βιομηχανικών ορυκτών και αδρανών υλικών, επενδυτικά σχέδια σε μηχανικά μέσα σποράς, καλλιέργειας και συγκομιδής αγροτικών προϊόντων τα οποία πραγματοποιούνται από αγροτικούς ή αγροτοβιομηχανικούς συνεταιρισμούς, καθώς και ομάδες παραγωγών ή ενώσεις ομάδων παραγωγών. Επενδυτικά σχέδια τυποποίησης, συσκευασίας ή συντήρησης

γεωργικών ή κτηνοτροφικών προϊόντων ή προϊόντων αλιείας και ιχθυοτροφίας μη προερχόμενα από μεταποιητική δραστηριότητα. Επενδυτικά σχέδια γεωργικών επιχειρήσεων και βιολογικής γεωργίας, κτηνοτροφικών επιχειρήσεων και αλιευτικών επιχειρήσεων (υδατοκαλλιέργειες) σύγχρονης τεχνολογίας.

(β) Επενδυτικά σχέδια στο δευτερογενή τομέα:

Επενδυτικά σχέδια εξόρυξης, επεξεργασίας και εν γένει αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών. Μεταλλευτικά επενδυτικά σχέδια, Επενδυτικά σχέδια στον τομέα της μεταποίησης. Επενδυτικά σχέδια παραγωγής ενέργειας σε μορφή θερμού νερού ή ατμού. Επενδυτικά σχέδια παραγωγής βιοκαυσίμων ή στερεών καυσίμων από βιομάζα. Επενδυτικά σχέδια παραγωγής ηλεκτρισμού από ήπιες μορφές ενέργειας και ειδικότερα την αιολική, την ηλιακή, την υδροηλεκτρική, τη γεωθερμική και τη βιομάζα.

(γ) Επενδυτικά σχέδια στον τομέα του τουρισμού:

Ίδρυση ή επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων κατηγορίας τουλάχιστον τριών αστέρων, εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών ξενοδοχειακών μονάδων, εκσυγχρονισμός ξενοδοχειακών μονάδων που αφορά τη δημιουργία συμπληρωματικών εγκαταστάσεων με την προσθήκη νέων κοινόχρηστων χώρων. Εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings). Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός συνεδριακών κέντρων. Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός χιονοδρομικών κέντρων. Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός αξιοποίησης ιαματικών πηγών. Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός κέντρων τουρισμού υγείας. Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός αυτοκινητοδρομίων απαραίτητων για την τουριστική ανάπτυξη της χώρας.

(δ) Επενδυτικά σχέδια στον τριτογενή τομέα

Επενδυτικά σχέδια συνεργαζόμενων εμπορικών και μεταφορικών επιχειρήσεων, υπό ενιαίο φορέα, για την δημιουργία εμπορευματικών σταθμών, εμπορευματικών κέντρων και διαμετακομιστικών κέντρων. Επενδυτικά σχέδια για την παροχή υπηρεσιών εφοδιαστικής αλυσίδας. Επενδυτικά σχέδια παροχής καινοτομικών ηλεκτρονικών επικοινωνιακών και ευρυζωνικών υπηρεσιών ευρείας κλίμακας τα οποία βασίζονται στην ευρυζωνική υποδομή. Επενδυτικά σχέδια για την παροχή υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας. Επενδυτικά σχέδια επιχειρήσεων υγρών καυσίμων, αερίων καυσίμων και υγραερίων, για τη δημιουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης ή για την προμήθεια εξοπλισμού μεταφοράς υγρών καυσίμων αερίων καυσίμων και υγραερίων σε νησιά. Επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες χερσαίες, νησιωτικές και παραλίμνιες περιοχές. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και

Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας ορίζονται οι περιοχές αυτές. Επενδυτικά σχέδια που γίνονται από Ιερές μονές καθώς και την Ιερά Κοινότητα του Αγίου Όρους για την ανέγερση ή και εκσυγχρονισμό ξενώνων ή για τη μετατροπή κτιρίων τους σε ξενώνες, καθώς και για την ανέγερση, επέκταση, εκσυγχρονισμό ή μετατροπή κτιρίων τους σε χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, εργαστηρίων και χειροτεχνίας.

(ε) Ειδικά επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων που ασκούν τις δραστηριότητες των περιπτώσεων (α) έως (γ) του παρόντος:

Επενδυτικά σχέδια προστασίας του περιβάλλοντος, περιορισμού της ρύπανσης του εδάφους, του υπεδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας, αποκατάστασης του φυσικού περιβάλλοντος και ανακύκλωσης του ύδατος και αφαλάτωσης θαλασσινού ή υφάλμυρου νερού. Επενδυτικά σχέδια για αξιοποίηση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, υποκατάσταση υγρών καυσίμων ή ηλεκτρικής ενέργειας με αέρια καύσιμα, επεξεργασμένα απορριπτόμενα υλικά από εγχώριες βιομηχανίες, ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, ανάκτηση απορριπτόμενης θερμότητας, καθώς και συμπαραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας. Επενδυτικά σχέδια εισαγωγής και προσαρμογής περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία. Επενδυτικά σχέδια παραγωγής καινοτομικών προϊόντων ή υπηρεσιών εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία και εμπορευματοποίησης πρωτοτύπων προϊόντων και υπηρεσιών. Επενδυτικά σχέδια ίδρυσης ή επέκτασης βιομηχανικών ή βιοτεχνικών μονάδων για την εναλλακτική διαχείριση συσκευασιών και άλλων προϊόντων που έχουν αναλωθεί στην Ελλάδα, για παραγωγή πρώτων υλών και λοιπών υλικών από αυτά.

### **3.4 Ενισχυόμενες Δαπάνες<sup>2</sup>**

(α) Τα επενδυτικά σχέδια που εντάσσονται στις διατάξεις του παρόντος ενισχύονται για τις ακόλουθες δαπάνες.

(i) Την κατασκευή, την επέκταση, τον εκσυγχρονισμό κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και τις δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.

(ii) Την αγορά πάγιων στοιχείων ενεργητικού που συνδέονται άμεσα με μια παραγωγική μονάδα και υπό την προϋπόθεση ότι:

- Η μονάδα αυτή έχει παύσει τη λειτουργία της,
- Αποκτάται από ανεξάρτητο επενδυτή,

---

<sup>2</sup> Νόμος 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση», ΦΕΚ 261 / ΤΕΥΧΟΣ Α / 23-12-2004, Άρθρο 3

- Η σχετική συναλλαγή πραγματοποιείται υπό τους συνήθεις όρους της αγοράς,
- Αφαιρούνται ενισχύσεις που έχουν ήδη χορηγηθεί πριν από την αγορά.

(iii) Την αγορά βιοτεχνικών χώρων σε τυποποιημένα βιοτεχνικά κτίρια των βιομηχανικών επιχειρηματικών περιοχών (ΒΙ.ΠΕ., Β.Ι.ΠΑ. και ΒΙΟ.ΠΑ.) και των τεχνολόγων ή τεχνολογικών πάρκων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ανήκουν σε προβληματική επιχείρηση, όπως ορίζεται στις κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις για τη διάσωση και την αναδιάρθρωση προβληματικών επιχειρήσεων (Ανακοίνωση 1999/ C288/02) και δεν έχουν λάβει προηγούμενη κρατική ενίσχυση.

(iv) Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση.

(v) Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών, συστημάτων δημιουργίας ηλεκτρονικών αγορών και μηχανοργάνωσης, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του αναγκαίου λογισμικού καθώς και δαπανών εξοπλισμού για τη διασφάλιση του ηλεκτρονικού περιεχομένου.

(vi) Τις δαπάνες μελετών που αποσκοπούν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας, τεχνογνωσίας, σύγχρονων μεθόδων και βιομηχανικών σχεδίων των παραγόμενων προϊόντων.

(vii) Τις δαπάνες για αποσυναρμολόγηση, μεταφορά και επανασυναρμολόγηση του υφιστάμενου εξοπλισμού, προκειμένου για επιχειρήσεις που μετεγκαθίστανται για περιβαλλοντικούς λόγους, εφόσον μετεγκαθίστανται σε ΒΙ.ΠΕ. Ε.Τ.Β.Α., λοιπές Β.Ε.ΠΕ. (ΒΙ.ΠΕ., ΒΙΟ.ΠΑ. και ΒΙ.ΠΑ.).

(viii) Την αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων διακίνησης υλικών και προϊόντων εντός του χώρου της εντασσόμενης μονάδας. Την αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων μαζικής μεταφοράς προσωπικού. Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιου σύγχρονου εξοπλισμού και την κατασκευή εγκαταστάσεων για τη διακίνηση υλικών και προϊόντων.

(ix) Την αγορά καινούργιων αυτοκινήτων-ψυγείων μόνο εφόσον αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο της μονάδας

(x) Την κατασκευή νέων εργατικών κατοικιών, βρεφονηπιακών σταθμών, κτιρίων ή εγκαταστάσεων, καθώς και την αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού, προοριζομένων για τη στέγαση, την αναψυχή ή τη συνεστίαση των εργαζομένων της επιχείρησης, καθώς και αιθουσών κατάρτισης προσωπικού, εφόσον αυτά γίνονται στην περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.

(xi) Τις δαπάνες κατασκευής του βασικού δικτύου μεταφοράς του θερμού νερού ή ατμού μέχρι τον καταναλωτή, προκειμένου μόνο για τις επενδύσεις παραγωγής ενέργειας σε μορφή θερμού νερού ή ατμού.

(xii) Τις δαπάνες σύνδεσης με το δίκτυο της ΔΕΗ προκειμένου για επενδύσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή συμπαραγωγής.

(xiii) Τις δαπάνες κύριων προπαρασκευαστικών εργασιών της εκμετάλλευσης που αφορούν δρόμους, στοές, φρέατα και κεκλιμένα προσπέλασης και περιχάραξης, προκειμένου για μεταλλευτικές επενδύσεις και επενδύσεις εξόρυξης, επεξεργασίας και αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών.

(xiv) Τις δαπάνες αγοράς και εγκατάστασης εξοπλισμού και μέσων μεταφοράς υγρών καυσίμων και υγραερίων στα νησιά.

(xv) Την αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού μεταφορικών μέσων πλην του εξοπλισμού που προορίζεται για την υποδομή και την κίνησή τους, εφόσον είναι απαραίτητα για την εξυπηρέτηση της μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες περιοχές.

(xvi) Τις δαπάνες μελετών, αγορές καινούργιου σύγχρονου εξοπλισμού, εγκατάστασης και λειτουργίας των αναγκαίων υποδομών και διαδικασιών, καθώς και τα έξοδα πιστοποίησης των προϊόντων και των διαδικασιών διασφάλισης της ποιότητας, σύμφωνα με τα αντίστοιχα ευρωπαϊκά πρότυπα από οργανισμούς διαπιστευμένους από τον αρμόδιο εθνικό φορέα.

(xvii) Τις δαπάνες εισαγωγής και προσαρμογής περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία.

(xviii) Τις δαπάνες που αφορούν τα τέλη που καταβάλλονται για τη διεθνή κατοχύρωση της εφεύρεσης από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα τέλη για την ετήσια ανανέωση της διεθνούς κατοχύρωσης της εφεύρεσης για μια πενταετία, εφόσον έχει αρχίσει να πραγματοποιείται επένδυση για τη βιομηχανική εκμετάλλευσή της, ύψους τουλάχιστον δεκαπλάσιου εκείνου των τελών.

(xix) Τις δαπάνες για ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών ή βιοτεχνικών μονάδων για την εναλλακτική διαχείριση συσκευασιών και άλλων προϊόντων που έχουν αναλωθεί στην Ελλάδα, για παραγωγή πρώτων υλών και λοιπών υλικών από αυτά.

(xx) Δαπάνες που συνδέονται με την μεταφορά τεχνολογίας, άδειες εκμετάλλευσης ή τεχνικές γνώσεις .

(xxi) Τις δαπάνες μελετών και τις αμοιβές συμβούλων για την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, σύμφωνα με τους περιορισμούς της ΕΕ. Ειδικότερα, την εκπόνηση κάθε μορφής μελετών σχετιζόμενων με την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδίου και αναφερόμενων στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Επιλέξιμες είναι μελέτες όπως οργάνωση διοίκησης, αναδιοργάνωση



των επιμέρους λειτουργιών της επιχείρησης, ανασχεδιασμός επιχειρηματικών διαδικασιών, τυποποίησης διαδικασιών, ερευνών αγοράς, εκπόνησης μελετών προώθησης προϊόντων ή υπηρεσιών καθώς και συγκριτικών μελετών επιδόσεων. Οι ανωτέρω υπηρεσίες υπόκεινται στους περιορισμούς της παρακάτω περίπτωσης (γ).

(xxii) Αγοράς ηλεκτρονικών υπολογιστών, του αναγκαίου λογισμικού και περαιτέρω ανάπτυξης του μέχρι 60% του συνολικού κόστους του επενδυτικού σχεδίου, που αφορά ανάπτυξη λογισμικού.

(xxiii) Δαπάνες κατασκευής δικτυακών υποδομών πρόσβασης καθώς και ειδικών βοηθητικών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού ηλεκτρονικών επικοινωνιών που αποσκοπεί στη λειτουργία του δικτύου και στην υποστήριξη της διασύνδεσής του με υφιστάμενα δίκτυα.

(β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή και κατά περίπτωση με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης ορίζονται οι ενισχυόμενες δαπάνες ανά κατηγορία επένδυσης, σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία. Με όμοια απόφαση δύνανται να ορίζονται και πρόσθετες κατηγορίες, όροι ή περιορισμοί ενισχυόμενων δαπανών ανά είδος επενδυτικού σχεδίου.

(γ) Οι δαπάνες πρέπει να αφορούν πάγια στοιχεία. Επίσης μπορούν να ενισχύονται δαπάνες για άυλες επενδύσεις για αμοιβές μελετών συμβούλων σε ποσοστό που δεν υπερβαίνει το 8% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου. Λειτουργικές δαπάνες δεν ενισχύονται.

Οι άυλες επενδύσεις θα πρέπει να αποτελούν αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού που θα χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο στην ενισχυόμενη επένδυση και θα αποκτούνται από τρίτους με τους όρους που ισχύουν στην αγορά.

Οι ενισχύσεις για αμοιβές μελετών συμβούλων παρέχονται μόνο στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και δεν αφορούν συνήθεις λειτουργικές δαπάνες αυτών.»

## **6. Δεν υπάγονται στις ενισχύσεις του παρόντος Νόμου:**

(α) Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι έξι (6) θέσεων.

(β) Η αγορά επίπλων και σκευών γραφείου.

(γ) Η αγορά οικοπέδων, γηπέδων και αγροτεμαχίων. Επίσης, σε περιπτώσεις αγοράς κτιριακών εγκαταστάσεων δεν μπορεί να ενισχυθεί το τμήμα της δαπάνης που αφορά στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου αυτές έχουν ανεγερθεί.

(δ) Η ανέγερση ή η επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων σε οικόπεδο που δεν ανήκει στο φορέα της επένδυσης.

Κατ' εξαίρεση μπορούν να ενισχυθούν:

(i) Η ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων επί οικοπέδου που δεν ανήκει στο φορέα της επένδυσης, εφόσον έχει παραχωρηθεί προς τούτο η χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ετών από το Δημόσιο, τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού, την Ελληνικά Τουριστικά Ακίνητα ΑΕ, τις ΒΙΠΕ ΕΤΒΑ, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν καθεστώς ελεύθερης ζώνης, λοιπές ΒΕΠΕ (ΒΙΠΕ, ΒΙΠΑ και ΒΙΟΠΑ), την Ελληνική Ολυμπιακή Επιτροπή, την Ολυμπιακά Ακίνητα ΑΕ, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, σωματεία ή ιδρύματα, καθώς και από τεχνολογικά πάρκα προκειμένου για ανέγερση ή επέκταση κτιρίων εντός τεχνολογικών πάρκων.

Επίσης η ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων επί οικοπέδου που δεν ανήκει στον φορέα της επένδυσης αλλά έχει εκμισθωθεί από το Δημόσιο, νομικά ή φυσικά πρόσωπα για χρονική διάρκεια δεκαπέντε (15) ετών, η μίσθωση έχει μεταγραφεί και ο εκμισθωτής έχει παραιτηθεί από το δικαίωμα ιδιόχρησης.

Η διάρκεια της παραχώρησης ή μίσθωσης υπολογίζεται από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης υπαγωγής της επένδυσης που προβλέπεται στην παράγραφο 11 του άρθρου 7.

(ii) Η πραγματοποίηση επενδύσεων θερμοκηπίων, επί γηπέδου του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί ή εκμισθωθεί προς τούτο στο φορέα της επένδυσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δέκα (10) ετών

(iii) Η πραγματοποίηση επενδύσεων χιονοδρομικών κέντρων, παραγωγής ηλεκτρισμού από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας και γηπέδων γκολφ, επί ακινήτου του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί ή εκμισθωθεί προς τούτο στο φορέα της επένδυσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον είκοσι (20) ετών.

(iv) Η πραγματοποίηση επενδύσεων υδατοκαλλιεργειών σε αιγιαλό.

Οι μισθώσεις που προβλέπονται στη διάταξη αυτή καταρτίζονται και με ιδιωτικό έγγραφο. Το γνήσιο της υπογραφής του εγγράφου βεβαιώνεται από τη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην οποία και κατατίθεται. Μετά την κατάθεσή του το έγγραφο με το οποίο καταρτίζεται η μίσθωση μεταγράφεται στο γραφείο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου. Από τη μεταγραφή η μίσθωση έχει την ισχύ που ορίζεται στο άρθρο 618 του Αστικού Κώδικα.

(ε) Ο εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής ξενοδοχειακών μονάδων τουλάχιστον κατηγορίας δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης, πριν παρέλθει πενταετία από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας ή από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης ολοκλήρωσης επένδυσης εκσυγχρονισμού της μονάδας, που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος ή των νόμων 2601/1998, 1892/1990 και 1262/1982. Στην πενταετία από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας, της παραγράφου αυτής, περιλαμβάνεται και το διάστημα κατά το οποίο η μονάδα λειτουργούσε ως επιχείρηση εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων ή

διαμερισμάτων, προκειμένου για ξενοδοχειακές μονάδες που προέκυψαν από υποχρεωτική μετατροπή μονάδας ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων. Κατ'εξαίρεση ο ανωτέρω εκσυγχρονισμός ενισχύεται για τμήματα της ξενοδοχειακής μονάδας που δεν περιλαμβάνονταν στην προηγούμενη ενίσχυση.

(στ) Ο εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings) τουλάχιστον Γ' τάξης, πριν παρέλθει πενταετία από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας ή από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης ολοκλήρωσης επένδυσης εκσυγχρονισμού της μονάδας, που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος ή των νόμων 2601/1998, 1892/1990 και 1262/1982. Κατ'εξαίρεση για τις οργανωμένες τουριστικές κατασκηνώσεις (campings) για τα οποία έχει υπαχθεί επένδυση εκσυγχρονισμού τους στις διατάξεις των νόμων 1262/1982, 1892/1990 και Ν.2601/98, για τα οποία υποβάλλεται αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό τους πριν παρέλθει πενταετία από την ολοκλήρωση του ήδη εγκριθέντος εκσυγχρονισμού,, ο αιτούμενος εκσυγχρονισμός μπορεί να ενισχυθεί εφόσον αφορά σε διαφορετικά του προηγούμενου, τμήματα του κατασκηνωτικού κέντρου ή και στα εκσυγχρονισθέντα, εφόσον η σκοπιμότητα πραγματοποίησης περαιτέρω έργων εκσυγχρονισμού τους κρίνεται πλήρως αιτιολογημένη, μετά από γνώμη της αρμόδιας Γνωμοδοτικής Επιτροπής.

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

(η) Η εισφορά στο εταιρικό κεφάλαιο της αξίας μηχανημάτων και λοιπών παγίων στοιχείων.

(θ) Επενδύσεις οι οποίες αποσκοπούν σε απλή αντικατάσταση υφιστάμενου μηχανολογικού εξοπλισμού, χωρίς να συνεπάγονται την επέκταση, την αλλαγή στο προϊόν ή την μέθοδο παραγωγής μίας υφιστάμενης εγκατάστασης.

### **3.5 Παρεχόμενες Ενισχύσεις<sup>3</sup>**

Τα ποσοστά των παρεχόμενων ενισχύσεων, διαφοροποιούνται με βάση διάφορα κριτήρια. Ένα κριτήριο αποτελεί η κατηγορία στην οποία εμπίπτει το υπό ενίσχυση επενδυτικό σχέδιο. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι το Δημόσιο δε θεωρεί όλα τα επενδυτικά σχέδια εξίσου σημαντικά, για παράδειγμα ένα επενδυτικό σχέδιο που

---

<sup>3</sup> Νόμος 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση», ΦΕΚ 261 / ΤΕΥΧΟΣ Α / 23-12-2004, Άρθρο 4.

εισάγει έντονα καινοτόμα στοιχεία στην παραγωγική διαδικασία, θεωρείται σημαντικότερο και βαθμολογείται με μεγαλύτερο συντελεστή.

Ένα άλλο κριτήριο αποτελεί η γεωγραφική θέση του υπό ενίσχυση φορέα. Είναι λογικό το Κράτος να μεταχειρίζεται ευνοϊκότερα επενδυτικά σχέδια που λαμβάνουν χώρα σε περιοχές όπου υπάρχει μεγάλη ανάγκη για επενδύσεις. Για παράδειγμα, η συγκράτηση του ενεργού πληθυσμού σε παραμεθόριες περιοχές απαιτεί την ύπαρξη θέσεων εργασίας οι οποίες θα δημιουργηθούν με τις κατάλληλες υποδομές. Επομένως, οι περιοχές αυτές είναι λογικό να επιδοτούνται με μεγαλύτερους συντελεστές.

Με διαφορετικούς συντελεστές επιχορηγεί το Δημόσιο και τις επιχειρήσεις που είναι πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες ή μεγάλες. Συγκεκριμένα θεωρεί πως οι μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις πρέπει να ενισχυθούν με μεγαλύτερα ποσοστά για να μπορέσουν να επιβιώσουν στο έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον, σε μια αντικειμενικά πολύ δύσκολη οικονομική συγκυρία.

Πρέπει να αναφέρουμε ότι όλες οι παραπάνω κατηγοριοποιήσεις δεν είναι αυθαίρετες. Αυτό θα δημιουργούσε αισθήματα αδικίας, κάτι που το κράτος σε καμιά περίπτωση δεν επιδιώκει. Στην ελληνική, αλλά και στην κοινοτική νομοθεσία, καθορίζονται σαφώς τα κριτήρια με τα οποία κρίνεται κάθε φορά ο υποψήφιος επενδυτής (π.χ. ως προς το μέγεθος της επιχείρησής του), ώστε να μη δημιουργούνται αδικίες και κλίμα δυσπιστίας στην αγορά. Όλες οι λεπτομέρειες σχετικά με το πώς διαμορφώνονται τα ποσοστά ενίσχυσης, αναφέρονται στις διατάξεις του Νόμου 3299/04, που δίνεται στο παράρτημα στο τέλος της παρούσας εργασίας. Εμείς δεν πρόκειται να αναλύσουμε περαιτέρω τις λεπτομέρειες, καθώς αυτό που μας ενδιαφέρει και στο οποίο εστιάζουμε, είναι οι λογιστικοί χειρισμοί των επιχορηγήσεων, όποιο και αν είναι το ύψος αυτών.

### **3.6 Τηρούμενα Λογιστικά Βιβλία<sup>4,5</sup>**

#### **3.6.1 Ενημέρωση Βιβλίων Τρίτης Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας και πραγματοποιούν επενδύσεις του Ν.3299/04 υποχρεούνται:

---

<sup>4</sup> Απόφαση 1025990/ΠΟΛ.1060/91

<sup>5</sup> Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, «Αφορολόγητα Αποθεματικά-Επιχορηγήσεις, Αυτόματη περαίωση φορολογικών δηλώσεων, Δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες, φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων, στην Πράξη», Εκδόσεις Αρίων, 5η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2008, σελ.73

1. Να καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και ξεχωριστά τις νέες παραγωγικές επενδύσεις, από τα λοιπά Πάγια της ίδιας κατηγορίας.
2. Να τηρούν στα λογιστικά τους βιβλία ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού, με τον τίτλο «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν.3299/04», ο οποίος θα εμφανίζεται στην απογραφή και το παθητικό του Ισολογισμού.

Δηλαδή, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται αναλυτικά και χωριστά κατά Αναπτυξιακό Νόμο, οι επενδύσεις και τα αποθεματικά. Επίσης, στα λογιστικά βιβλία, θα παρακολουθούνται τα αφορολόγητα αποθεματικά σε χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό Νόμο. Π.χ. για το ποσό των καθαρών κερδών που δε φορολογείται και μεταφέρεται στα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν.3299/04, χρεώνονται τα κέρδη της χρήσης και πιστώνεται ο λογαριασμός 41.08.XXX «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν.3299/04». Ο λογαριασμός αυτός θα πιστώνεται με το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που πραγματοποιεί κάθε χρόνο η επιχείρηση από τα καθαρά της κέρδη σαν ένα μέρος της δαπάνης για παραγωγικές επενδύσεις και θα χρεώνεται κάθε φορά ο λογαριασμός «κέρδη χρήσης».

3. Να τηρούν ξεχωριστό θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων. Η θεώρηση καινούργιου βιβλίου επενδύσεων δεν είναι απαραίτητη, εφόσον έχει θεωρηθεί τέτοιο βιβλίο για εφαρμογή άλλων αναπτυξιακών νόμων.

Στο βιβλίο αυτό των επενδύσεων τηρούνται εξωλογιστικά οι εξής λογαριασμοί:

Ξεχωριστός λογαριασμός για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του Ν.3299/04, ο οποίος θα χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και θα πιστώνεται με το ενεργούμενο κάθε φορά αφορολόγητο αποθεματικό που υπολογίζει η επιχείρηση στα κέρδη των βιβλίων ή με την αξία της τυχόν πώλησής του.

Για χρηματοδοτικές μισθώσεις, αναγράφεται στον ιδιαίτερο λογαριασμό του κάθε μισθίου η ένδειξη "Leasing" και στη συνέχεια το είδος του μισθίου (π.χ. leasing μηχανήμα τάδε). Ο εξωλογιστικός αυτός λογαριασμός του μισθίου χρεώνεται με την αξία του μισθίου που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης που έχει εκδώσει ο προμηθευτής προς την εταιρία Leasing και πιστώνεται με το ενεργούμενο κάθε φορά αφορολόγητο αποθεματικό που υπολογίζει η επιχείρηση στα κέρδη των βιβλίων, καθώς και με την παραπάνω αξία του μισθίου σε περίπτωση που η επιχείρηση μετά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν αποκτά την πλήρη κυριότητα του μισθίου.

Συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος θα χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και θα

πιστώνεται με τα ποσά του αφορολόγητου αποθεματικού, που υπολογίζει κάθε φορά η επιχείρηση στα κέρδη του ισολογισμού της (Κοινή Απόφαση Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1025990/91).

Το βιβλίο επενδύσεων ενημερώνεται μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, δηλαδή, για τις επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ισολογισμό στις 31/12 μέχρι 31/3 (για Ο.Ε., Ε.Ε., Ατομικές) και μέχρι 30/4 (για Ε.Π.Ε., Α.Ε. και Συνεταιρισμούς).

### **3.6.2 Ενημέρωση βιβλίων Δεύτερης Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Οι επιχειρήσεις με βιβλία β' κατηγορίας υποχρεούνται να τηρούν σε θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων τους ακόλουθους λογαριασμούς:

1. Ξεχωριστό λογαριασμό με τον τίτλο «Επενδύσεις Ν.3299/04» στη χρέωση του οποίου θα καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά, οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος Νόμου, καθώς και η αξία των μισθίων η οποία αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης που έχει εκδώσει ο προμηθευτής προς την εταιρία Leasing και στην πίστωση θα καταχωρείται η αξία πώλησης ή επιστροφής των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, καθώς επίσης και η αξία του μισθίου σε περίπτωση που η επιχείρηση κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής σύμβασης, δεν αποκτά την πλήρη κυριότητα αυτού (Απόφαση Υπ. Οικ. 1025990/91).
2. Ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού με τον τίτλο «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν.3299/04», στην πίστωση του οποίου θα μεταφέρεται το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που σχηματίζει κάθε χρόνο η επιχείρηση από τα καθαρά της κέρδη.
3. Ξεχωριστό λογαριασμό για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ο οποίος θα χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου και θα πιστώνεται με το σχηματιζόμενο κάθε φορά αφορολόγητο αποθεματικό και με την αξία της τυχόν πώλησής του. Κατά τον ίδιο τρόπο, θα παρακολουθείται και κάθε άλλη δαπάνη, που αποτελεί νέα παραγωγική επένδυση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3299/04.

Σε ιδιαίτερο φάκελο θα πρέπει να φυλάσσονται από τις πιο πάνω επιχειρήσεις τα δικαιολογητικά που αναφέρονται στις επενδύσεις που υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος Νόμου.

Αν πρόκειται περί μισθίου του Ν.1665/1986 θα αναγράφεται στον τίτλο του λογαριασμού η ένδειξη "Leasing". Ο λογαριασμός αυτός, στη συνέχεια, θα χρεώνεται με την αξία του μισθίου που αναγράφεται πάνω στο Τιμολόγιο Πώλησης που έχει εκδώσει ο Προμηθευτής προς την εταιρία Leasing και θα πιστώνεται με το

σχηματιζόμενο κάθε φορά αφορολόγητο αποθεματικό. Επίσης, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης και με τη λήξη αυτής, η επιχείρηση δεν αποκτά την κυριότητα του μισθίου, ο παραπάνω λογαριασμός πιστώνεται και με την αξία του μισθίου που αναφέρετο στην υπογραφείσα σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ή στο συνημμένο σε αυτή παράρτημα (Απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1025990/91).

Το βιβλίο επενδύσεων για επιχειρήσεις με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ενημερώνεται μέχρι τη 1/3 που λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

### **3.6.3 Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής<sup>6</sup>**

Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις με σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.3299/04, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογικής απαλλαγής, για κάθε ένα επενδυτικό σχέδιο χωριστά. Η δήλωση υποβάλλεται πρώτα ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομίας και στη συνέχεια υποβάλλεται εκτυπωμένη σε τρία αντίγραφα στην αρμόδια ΔΟΥ μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης. Η δήλωση φορολογικής απαλλαγής υποβάλλεται στη ΔΟΥ κάθε χρόνο, μέχρι να καλυφθεί η αξία της επένδυσης με το δικαιούμενο ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης.

---

<sup>6</sup> Α.Υ.Ο. 1100384/ΠΟΛ.1130/8.12.06, Εγκ., ΠΟΛ.1023/13.2.07

# 4 Είδη Παρεχόμενων Ενισχύσεων και αντίστοιχοι Λογιστικοί χειρισμοί

## 4.1 Γενικά

Θα πρέπει, πριν ξεκινήσουμε οποιαδήποτε ανάλυση περί των λογιστικών χειρισμών που προβλέπονται για κάθε είδος ενίσχυσης, να αναφερθούμε στις δυο διαφορετικές «φιλοσοφίες» με βάση τις οποίες αντιμετωπίζονται παγκοσμίως οι κρατικές επιχορηγήσεις<sup>7</sup>.

Σύμφωνα με τη μια άποψη, οι επιχορηγήσεις θα πρέπει να πιστώνονται σε λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων. Η μέθοδος αυτή που αναφέρεται και ως «κεφαλαιουχική», έχει υποστηρικτές οι οποίοι μεταξύ άλλων προβάλλουν, υπέρ αυτής, και τα ακόλουθα επιχειρήματα:

- Οι επιχορηγήσεις αποτελούν είδος χρηματοδότησης και άρα ΔΕΝ πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα
- Εφόσον δεν προβλέπεται η επιστροφή τους, τότε στην ουσία αποτελούν Ίδια Κεφάλαια
- Οι επιχορηγήσεις αποτελούν κίνητρα και όχι λειτουργικά έσοδα, άρα δεν πρέπει να καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Το «αντίπαλο δέος» της κεφαλαιουχικής μεθόδου είναι η αποκαλούμενη «εισοδηματική» μέθοδος, σύμφωνα με την οποία η κρατική επιχορήγηση πιστώνεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων περιόδων. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ αυτής της μεθόδου συνοψίζονται στα ακόλουθα:

- Οι επιχορηγήσεις ΔΕΝ προέρχονται από τους μετόχους και άρα δεν μπορούν να καταχωρούνται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια
- Οι όροι που θα πρέπει συνήθως να πληρούνται σχετίζονται με έξοδα που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Οι επιχορηγήσεις αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής και άρα, όπως και οι φόροι, πρέπει να καταχωρούνται στα Αποτελέσματα

Η ελληνική νομοθεσία, υιοθετεί την κεφαλαιουχική μέθοδο όπως προκύπτει από το άρθρο 8 παράγραφος 6 όπου ο Νόμος «αναφέρει» ότι τα ποσά των

---

<sup>7</sup> Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007» Εκδόσεις Global Training, Τέταρτη Έκδοση, Ιανουάριος 2007, σελ.19.9.



επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (τα οποία σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο<sup>8</sup> αποτελούν Ίδια Κεφάλαια) και μάλιστα πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δε θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο σχηματισμού του. Σε αυτά τα πλαίσια επιβάλλει τους αντίστοιχους λογιστικούς χειρισμούς τους οποίους θα αναλύσουμε λεπτομερώς αμέσως παρακάτω.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) μέσω του Προτύπου 20, ακολουθούν διαφορετική φιλοσοφία και ενστερνίζονται την εισοδηματική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία η κρατική επιχορήγηση πιστώνεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων περιόδων. Τα επιχειρήματα και τις λεπτομέρειες αυτής της μεθόδου θα τα αναλύσουμε στο κεφάλαιο 5, όπου θα αναφερθούμε εκτενώς στο Δ.Λ.Π. 20 και θα παρέχουμε όλες τις απαραίτητες συγκρίσεις μεταξύ των δυο μεθόδων.

## **4.2 Δωρεάν Άμεση Επιχορήγηση Πάγιων Επενδύσεων**

Το συγκεκριμένο είδος αποτελεί την πιο απλή μορφή ενίσχυσης. Η υπό ενίσχυση επιχείρηση, στο προβλεπόμενο κατά την επενδυτική πρόταση χρονικό διάστημα, πραγματοποιεί τις δαπάνες της οι οποίες φυσικά θα πρέπει να είναι επιλέξιμες σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Νόμου. Στη συνέχεια, με βάση τα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών, απαιτεί από το δημόσιο την καταβολή σε χρήματα ενός ποσοστού από αυτές τις δαπάνες. Σε προηγούμενη θέση στην εργασία μας, αναλύσαμε τα ποσοστά των ενισχύσεων και με βάση ποια κριτήρια αυτά διαφοροποιούνται. Υπάρχουν δύο περιπτώσεις σε αυτού του είδους τις επιχορηγήσεις παγίων. Η περίπτωση των επιχορηγήσεων που δεν συνιστούν αφορολόγητα αποθεματικά και η περίπτωση των επιχορηγήσεων που συνιστούν τέτοια αποθεματικά<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> ΕΛΚΕΠΑ, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Β' Έκδοση, Αθήνα 1987, σελ.337

<sup>9</sup> Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος «Φορολογική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων που θα λάβουν νεοϊδρυθείσες επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση επενδύσεων στα πλαίσια του Επιχειρησιακού Προγράμματος Ανταγωνιστικότητας (ΕΠΑΝ)», Αρ. πρωτ.1057838/10689πε/Β0012, Αθήνα 16 Απριλίου 2008.

Το νομοθετικό πλαίσιο των επιχορηγήσεων της πρώτης περίπτωσης διαμορφώνεται με βάση την 1040321/10238/ΠΟΛ.1093/05.05.1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν.1892/1990, με την οποία δόθηκαν, μεταξύ άλλων, οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις βάσει των Αναπτυξιακών Νόμων 1262/1982 και 1892/1990. Σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., τα πιο πάνω ποσά δε θα φέρονται ως μειωτικό στοιχείο του κόστους των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, αλλά με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», με χρέωση των διαθεσίμων κ.λπ.. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 με χρέωση αυτού, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι ότι από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε (αρ. πρωτ.1059203/ 10868/ Β0012/ 21.07.2004). Τα ανωτέρω ισχύουν και για επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στις πιο πάνω επιχειρήσεις και οι οποίες αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις παγίων.

Με το υπ' αριθ. 1017311/10128/Β0012/11.03.2002 έγγραφο, διευκρινίστηκε ότι ο πιο πάνω λογιστικός χειρισμός των επιχορηγήσεων των πάγιων επενδύσεων ακολουθείται σε κάθε περίπτωση είσπραξης επιχορήγησης είτε βάσει Αναπτυξιακών Νόμων (Ν.1892/1990, Ν.2601/1998) είτε από την ΕΟΚ (αριθ.29/1988, 41/1989, 60/1990 και 194/1994 γνωμοδοτήσεις του ΕΣΥΛ), με εξαίρεση τα ποσά που χορηγούνται με το Ν.3299/04.

Με την παρ.7 του άρθρου 8 του Ν.3299/04 ορίζεται ότι οι επιχορηγήσεις επενδύσεων, οι επιδοτήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι επιχορηγήσεις του κόστους δημιουργούμενης απασχόλησης που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του Νόμου αυτού, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή δικαίωμα, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση σε όφελος του Δημοσίου ή τρίτου. Τα ποσά αυτών των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών. Είναι προφανές από τα παραπάνω ότι μόνο οι διατάξεις του σημερινού Αναπτυξιακού Νόμου 3299/04 οδηγούν στο σχηματισμό αφορολόγητων, στο σύνολό τους, αποθεματικών.

Θα μελετήσουμε στην πράξη όλα τα παραπάνω με τη βοήθεια των ανάλογων παραδειγμάτων.

#### 4.2.1 Λογιστικός χειρισμός της επιχορήγησης που ΔΕΝ συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, όταν η επιχείρηση εισπράττει την επιχορήγηση χρεώνει στα βιβλία της λογαριασμό χρηματικών διαθεσίμων (38 του Ε.Γ.Λ.Σ.) και πιστώνει λογαριασμό της Καθαρής Θέσης και συγκεκριμένα λογαριασμό αποθεματικού (41 του Ε.Γ.Λ.Σ.). Η επιχείρηση θα πρέπει να αναπτύσσει κατάλληλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς όπου θα φαίνεται ο Νόμος με βάση τον οποίο επιχορηγείται. Ο παραπάνω λογαριασμός και συγκεκριμένα ο 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», κινείται στις περιπτώσεις που η επένδυση αφορά σε πάγιο εξοπλισμό και για το αντίστοιχο κάθε φορά ποσό. Παρακάτω θα δούμε τι προβλέπεται σε περιπτώσεις που η επένδυση αφορά σε κάλυψη εξόδων και όχι σε πάγιο εξοπλισμό.

##### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Στη συνέχεια, παραθέτουμε ένα παράδειγμα που θα μας βοηθήσει να κατανοήσουμε καλύτερα του λογιστικούς χειρισμούς στην υπό εξέταση περίπτωση. Θυμίζουμε ότι εξετάζουμε την περίπτωση όπου η επιχορήγηση δίνεται στην επιχείρηση με τον όρο ότι μειώνει το κόστος κτήσεως των επιχορηγούμενων επενδύσεων. Με άλλα λόγια, η απόσβεση του επιχορηγούμενου κόστους κτήσεως της πάγιας επένδυσης δεν αναγνωρίζεται, στο σύνολό της, για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (όπως αναφέραμε παραπάνω ο χειρισμός αυτός προβλέπονταν σε παλαιότερους Αναπτυξιακούς Νόμους).

Έστω βιομηχανική επιχείρηση η οποία επιχορηγείται με ποσοστό 15%. Έστω ότι η επιχείρηση αυτή κατά τη χρήση του 2008, απέκτησε-κατασκεύασε στα πλαίσια των ευεργετικών διατάξεων του Αναπτυξιακού Νόμου τα παρακάτω πάγια, στις αξίες που αυτά εμφανίζονται στα λογιστικά της βιβλία κατά το τέλος της χρήσης:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
Κτίρια	€150.000
Μηχανήματα	€200.000
Μεταφορικά μέσα	€50.000
<b>Σύνολο</b>	<b>€400.000</b>

Αφού η επιχείρηση επιχορηγείται με 15%, το ύψος της επιχορήγησης θα είναι €60.000. Αυτό το ποσό θα πρέπει να κατανεμηθεί αναλογικά σε κάθε πάγιο, ανάλογα με το κόστος κτήσης του:

$$\text{Κτίρια} \quad \frac{150.000}{400.000} \times 60.000 = \mathbf{€22.500}$$

$$\text{Μηχανήματα} \quad \frac{200.000}{400.000} \times 60.000 = \mathbf{€30.000}$$

$$\text{Μεταφορικά Μέσα} \quad \frac{50.000}{400.000} \times 60.000 = \mathbf{€7.500}$$

<b>Σύνολο</b>	<b>€60.000</b>
---------------	----------------

Η επιχείρηση για την αγορά-κατασκευή των παγίων και την είσπραξη της επιχορήγησης, θα πρέπει να πραγματοποιήσει στα λογιστικά της βιβλία τις ακόλουθες δυο εγγραφές:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (ΧΡΗΣΗ 2008)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</b>	<b>€150.000</b>	
<b>12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>	<b>€200.000</b>	
<b>13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ</b>	<b>€50.000</b>	
ΣΕ:		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		
<b>38.03 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ</b>		
<b>38.03.XXX ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΣ</b>		
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>		<b>€400.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αγορά-Κατασκευή Παγίων</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (ΧΡΗΣΗ 2008)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€60.000</b>	
<b>38.03 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ</b>		
<b>38.03.XXX ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>		
ΣΕ:		

<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b> <b>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</b> <b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b> <b>41.10 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ</b> <b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b> <b>41.10.XXX (Αναλύεται σε</b> <b>λογαριασμούς κατά επιχορήγηση</b> <b>και επιχορηγούμενο Πάγιο)</b>		<b>€60.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη κρατικής επιχορήγησης</b>		

Στο τέλος της χρήσης, με ημερομηνία 31/12/2008, η επιχείρηση θα υπολογίσει τις κατά Νόμο προβλεπόμενες αποσβέσεις, ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΥΨΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
Κτίρια	€150.000	8%	€12.000
Μηχανήματα	€200.000	12%	€24.000
Μεταφορικά Μέσα	€50.000	20%	€10.000
<b>Σύνολο</b>	<b>€400.000</b>		<b>€46.000</b>

Στη συνέχεια, για κάθε πάγιο, θα πρέπει να υπολογιστεί το ύψος των αποσβέσεων που αναλογεί στο ύψος της επιχορήγησης:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΥΨΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
Κτίρια	€22.500	8%	€1.800
Μηχανήματα	€30.000	12%	€3.600
Μεταφορικά Μέσα	€7.500	20%	€1.500
<b>Σύνολο</b>	<b>€60.000</b>		<b>€6.900</b>

Οι ημερολογιακές εγγραφές που θα διενεργήσει η επιχείρηση στα βιβλία της με ημερομηνία 31/12, θα έχουν ως εξής:

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31/12/2008)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</b>		

<b>66.01 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ</b>	<b>€12.000</b>	
<b>66.02 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ</b>	<b>€24.000</b>	
<b>66.03 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡ. ΜΕΣΩΝ</b>	<b>€10.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</b>		
<b>11.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ</b>		<b>€12.000</b>
<b>12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		
<b>12.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b>		<b>€24.000</b>
<b>13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ</b>		
<b>13.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ</b>		<b>€10.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός αποσβέσεων</b>		

Στη συνέχεια το μέρος των αποσβέσεων που αναλογεί στην επιχορήγηση, όπως έχει υπολογιστεί παραπάνω, θα πρέπει να μεταφερθεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό και να μειωθεί κατά το ίδιο ποσό το σχηματισθέν αποθεματικό:

<b>4η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31/12/2008)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>41.10 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔ.</b>	<b>€6.900</b>	
<b>41.10.XXX (Αναλυτικά για κάθε πάγιο)</b>		
<b>ΣΕ:</b>		
<b>81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>		
<b>81.01 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ</b>		
<b>81.01.05 ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>		<b>€6.900</b>
<b>Αιτιολογία: Μεταφορά, αναλογούσας στη Χρήση, Επιχορήγησης στα Αποτελέσματα</b>		

Η ίδια διαδικασία θα ακολουθείται σε κάθε χρήση, μέχρι να χρησιμοποιηθεί ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης και έτσι να κλείσει ο αντίστοιχος λογαριασμός της Καθαρής Θέσης. Να αναφέρουμε τέλος ότι, το ΥΠΟΙΟ με εγκύκλιό του<sup>10</sup> υιοθέτησε τους παραπάνω λογιστικούς χειρισμούς και επιπλέον επέβαλλε όπως τα ποσά των επιχορηγήσεων εμφανίζονται και σε λογαριασμούς τάξεως.

#### **Περίπτωση εκποιήσεως, καταστροφής ή αχρηστεύσεως παγίου**

Έστω ότι στο παράδειγμά μας τα μηχανήματα, τα οποία είναι ανασφάλιστα, καταστρέφονται ολοσχερώς σε πυρκαγιά (θυμίζουμε ότι ο λογαριασμός 41 που αφορά την επιχορήγηση για το μηχανολογικό εξοπλισμό είναι πιστωμένος με €30.000 και χρεωμένος με €3.600, βάσει των λογιστικών εγγραφών που έχουν προηγηθεί). Σε αυτή την περίπτωση, το εν λόγω πάγιο στοιχείο θα πρέπει να πάψει να απεικονίζεται στα βιβλία μας, ακολουθώντας τους εξής λογιστικούς χειρισμούς:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>12.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b>	<b>€24.000</b>	
<b>41.10.XXX ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ</b>	<b>€26.400</b>	
<b>81.02.XXX ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΑΝΑΣΦΑΛΙΣΤΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ</b>	<b>€149.600</b>	
<b>ΣΕ: 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>€200.000</b>
<b>Αιτιολογία: Καταστροφή ανασφάλιστου Μηχανήματος</b>		

#### **4.2.2 Λογιστικός χειρισμός της επιχορήγησης που συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό (Προβλέπεται από τον Ν.3299/04)**

Σε αυτή την περίπτωση η επιχείρηση λαμβάνει από το Δημόσιο επιχορήγηση για την απόκτηση-κατασκευή Πάγιων στοιχείων χωρίς κανέναν όρο ή δέσμευση. Αυτές οι επιχορηγήσεις έχουν το χαρακτήρα αφορολόγητου αποθεματικού. Αναφερόμενοι στο παράδειγμα 1 του κεφαλαίου 4, η επιχείρηση θα

<sup>10</sup> Α.Υ.Ο. 1040326/Πολ.1093/1992

πραγματοποιήσει τις λογιστικές εγγραφές 1η και 2η όπως ακριβώς έχουν. Τα πάγια θα αποσβένονται με τους νόμιμους συντελεστές και θα αναγνωρίζονται φορολογικά σαν εκπεστέα από το εισόδημα δαπάνη. Η διαφορά όμως εδώ είναι ότι ο λογαριασμός της επιχορηγήσεως δε θα υποβάλλεται σε απόσβεση, δε θα μεταφέρεται κανένα ποσό στα αποτελέσματα (λογ. 81) και θα παραμένει αμετάβλητος στην Καθαρή Θέση της επιχείρησης.

#### **4.2.3 Ειδικά θέματα**

Στις δυο παραπάνω περιπτώσεις που αναλύσαμε ανακύπτει ένα ζήτημα ως προς τη φύση του λογαριασμού 41.10<sup>11</sup>. Στην περίπτωση που ολόκληρο το πόσο της απόσβεσης αναγνωρίζεται από φορολογική άποψη ως δαπάνη εκπεστέα από τα έσοδα, τότε το ποσό αυτό στο σύνολό του αποτελεί αφορολόγητο αποθεματικό. Τί συμβαίνει όμως στην περίπτωση που οι αποσβέσεις του επιχορηγούμενου τμήματος δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενη δαπάνη; Σε αυτή την περίπτωση ο λογαριασμός 41.10 δε συνιστά στο σύνολό του αφορολόγητο αποθεματικό, αλλά μόνο για το ποσοστό που είναι καθαρό φορολογίας. Δηλαδή, αν η επιχείρηση φορολογείται με συντελεστή 25% τότε το ποσοστό του αφορολόγητου αποθεματικού είναι 75%. Το 25% δηλαδή της επιχορήγησης θα επιστρέψει στο δημόσιο με τη φορολόγησή του και γι αυτό δεν αποτελεί αφορολόγητο αποθεματικό αλλά Υποχρέωση και ως τέτοια θα πρέπει να απεικονίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης. Περαιτέρω, θα πρέπει να διαχωρίζεται το βραχυπρόθεσμο μέρος αυτής της Υποχρέωσης από το μακροπρόθεσμο και να απεικονίζονται στους κατάλληλους λογαριασμούς. Το υπόλοιπο 75%, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση πραγματοποιεί κέρδη, αποτελεί όντως αφορολόγητο αποθεματικό και θα απεικονίζεται στο λογαριασμό 41.10 στα Ίδια Κεφάλαια της επιχείρησης.

### **4.3 Επιδότηση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης**

Το είδος αυτό ενίσχυσης, όπως είδαμε στο τρίτο κεφάλαιο, παρέχεται μεμονωμένα αλλά και σε συνδυασμό με το αμέσως προηγούμενο είδος ενίσχυσης. Στο άρθρο 5 και συγκεκριμένα στην παράγραφο 8, ο Νόμος 3299/04 «αναφέρει» ότι απαραίτητος όρος αυτού του είδους της ενίσχυσης είναι να περιέρχεται στον επενδυτή, στο τέλος της μίσθωσης, ο μισθωμένος εξοπλισμός και αυτό να προβλέπεται ρητά στη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης δε μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε έτη. Τα ποσοστά

---

<sup>11</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Εκδόσεις Σακέλλη, Τόμος Β', 2η Έκδοση, Αθήνα 2003. Σελ 504.



ενίσχυσης για τις επιχειρήσεις που θα επιλέξουν αυτό το είδος ενίσχυσης είναι ίδια με αυτά της άμεσης επιχορήγησης. Να αναφέρουμε εδώ, πριν προχωρήσουμε σε περαιτέρω λεπτομέρειες, ότι η επιχορήγηση καταβάλλεται μετά την εκάστοτε πληρωμή των δόσεων του μισθώματος σε δόσεις κάθε μια εκ των οποίων υπολογίζεται επί του τμήματος της αξίας κτήσης του εξοπλισμού, το οποίο εμπεριέχεται στην εκάστοτε καταβαλλόμενη δόση του μισθώματος. Θα αναπτύξουμε τις λεπτομέρειες που αφορούν στη λογιστική αντιμετώπιση της χρηματοδοτικής μίσθωσης με τη βοήθεια του ακόλουθου παραδείγματος.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Έστω ότι μια επιχείρηση αποφασίζει να προχωρήσει σε επενδύσεις σε νέο μηχανολογικό εξοπλισμό αξίας €1.200.000, με την υπαγωγή της στις διατάξεις του Νόμου 3299/2004. Το συνολικό ποσοστό ενίσχυσης που δύναται να απαιτήσει η συγκεκριμένη επιχείρηση από το Δημόσιο, ανέρχεται σε 40%. Με άλλα λόγια η επιχείρηση μπορεί να επιδοτηθεί με το ποσό των €480.000. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός αποτελείται από τέσσερα διαφορετικά μηχανήματα η αξία των οποίων φαίνεται στον παρακάτω πίνακα

ΕΙΔΟΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
A	€100.000
B	€500.000
Γ	€400.000
Δ	€200.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>€1.200.000</b>

Για να μπορέσει η επιχείρηση να απαιτήσει από το Δημόσιο την επιχορήγηση των €480.000, προχωράει στην υπογραφή σύμβασης με την τράπεζα, στην οποία συμφωνούνται τα εξής: η τράπεζα θα αγοράσει για λογαριασμό της επιχείρησης τα παραπάνω τέσσερα μηχανήματα, θα τις τα εκμισθώσει για περίοδο τριών ετών και στο τέλος αυτού του χρονικού διαστήματος η επιχείρηση θα τα αγοράσει σε μια προσυμφωνημένη αξία. Για το παραπάνω χρονικό διάστημα, η επιχείρηση, θα πληρώνει στην τράπεζα ισόποσα μισθώματα τα οποία θα καταβάλλονται από την επιχείρηση ανά τρίμηνο. Θα πληρώσει δηλαδή συνολικά δώδεκα μισθώματα των €100.000 έκαστος. Οι παραπάνω όροι πληρούν τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί η μίσθωση χρηματοδοτική.

Τα δυο συμβαλλόμενα μέρη της σύμβασης συμφώνησαν στην τριμηνιαία καταβολή των μισθωμάτων, καθώς σύμφωνα με το Νόμο 3299/2004 η είσπραξη της επιχορήγησης των καταβαλλόμενων μισθωμάτων δεν μπορεί να είναι

μικρότερη των τριών μηνών. Εξυπακούεται ότι ο Νόμος σε καμία περίπτωση δε δεσμεύει τα δυο συμβαλλόμενα μέρη ως προς το παραπάνω χρονικό διάστημα, αλλά σε περίπτωση που συμφωνηθεί η καταβολή των μισθωμάτων να γίνεται σε μικρότερο χρονικό διάστημα, π.χ. ανά μήνα, το Δημόσιο θα καταβάλλει την αναλογούσα επιχορήγηση στο τρίμηνο. Στην περίπτωση που συμφωνηθεί μεγαλύτερο, των τριών μηνών, χρονικό διάστημα καταβολής των μισθωμάτων η εκταμίευση της επιχορήγησης θα γίνεται αμέσως μετά την καταβολή του εκάστοτε μισθώματος.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, τα προαναφερθέντα μηχανήματα θα αγοραστούν από την τράπεζα για λογαριασμό της επιχείρησης, αλλά η επιχείρηση δε θα τα εμφανίσει στα βιβλία της. Αντίθετα, θα εμφανίζονται στα βιβλία της τράπεζας η οποία θα διενεργεί και τις κατά Νόμο προβλεπόμενες αποσβέσεις. Η επιχείρηση θα καταχωρεί στα δικά της βιβλία τα έξοδα από τα μισθώματα που θα καταβάλλει σε λογαριασμό λειτουργικών εξόδων, τα οποία θα βαρύνουν στο σύνολό τους τα έξοδα της εκάστοτε χρήσης. Αναφέρουμε εδώ ότι, η φιλοσοφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως προς τα υπό συζήτηση θέματα είναι εντελώς διαφορετική. Στο κεφάλαιο 6 και συγκεκριμένα στην ενότητα 6.4 της εργασίας μας θα αναλυθούν εκτενώς όλα αυτά τα ζητήματα.

Επιστρέφουμε στο παράδειγμά μας, διευκρινίζοντας περαιτέρω τα εξής ως προς το χρονικό διάστημα αναγνώρισης των μισθωμάτων και της καταβολής αντίστοιχα από το δημόσιο της επιχορήγησης. Ως προς αυτά τα θέματα, ο Νόμος «αναφέρει» (άρθρο 8, παρ.2), ότι η επιδότηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης καταβάλλεται εφόσον το σύνολο του μισθωμένου εξοπλισμού βάσει της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει εγκατασταθεί στη μονάδα μετά από πιστοποίηση από το αρμόδιο όργανο ελέγχου. Ποσό ανερχόμενο μέχρι 50% της ενισχυόμενης δαπάνης της επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης καταβάλλεται μέχρι τη λήξη του χρόνου ολοκλήρωσης που προβλέπεται στην απόφαση υπαγωγής. Μετά την παρέλευση αυτής καταβάλλεται το υπόλοιπο, εφόσον έχει πιστοποιηθεί η ολοκλήρωση της επένδυσης και η έναρξη της παραγωγικής της λειτουργίας.

Στην πράξη, το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την αίτηση υπαγωγής ενός επενδυτικού σχεδίου στα πλαίσια του αναπτυξιακού Νόμου, την έγκρισή του, την υλοποίησή του και την έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας του (με όλους τους απαιτούμενους ελέγχους που μεσολαβούν αυτών των σταδίων), είναι αρκετά σύντομο και στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, όλα τα προαναφερθέντα στάδια πραγματοποιούνται εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Αυτό από απόψεως λογιστικών χειρισμών σημαίνει ότι δε δημιουργούνται προβλήματα και χρονικές αποκλίσεις κατά την καταχώρηση των παραπάνω λογιστικών γεγονότων στα βιβλία των επιχειρήσεων.

Συνεχίζουμε στο παράδειγμά μας, υποθέτοντας ότι ο εξοπλισμός που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση εγκαθίσταται άμεσα στην επιχείρηση και ξεκινά η παραγωγική του λειτουργία και όλα αυτά πραγματοποιούνται στις αρχές του 2009. Επιπλέον, όλες οι διαδικασίες (απαιτούμενα παραστατικά, έλεγχοι, πιστοποιήσεις) εκτελούνται άμεσα και σε σύντομο χρονικό διάστημα εκδίδεται η απόφαση υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στα πλαίσια του αναπτυξιακού Νόμου. Θυμίζουμε ότι θα καταβληθούν συνολικά δώδεκα μισθώματα αξίας €100.000 το καθένα, τέσσερα σε κάθε μια από τις τρεις διαχειριστικές χρήσεις (2009, 2010, 2011) που θα διαρκέσει η μίσθωση. Επομένως, σε κάθε χρήση θα καταβάλλονται €400.000 ήτοι το 33,3333% της αξίας κτήσης του εξοπλισμού. Άρα το αφορολόγητο αποθεματικό που θα σχηματίζεται στο τέλος της κάθε μιας από τις τρεις διαχειριστικές περιόδους, θα είναι το 33,3333% των €480.000, δηλαδή €160.000. Κατά συνέπεια, το ποσό της επιχορήγησης που θα δικαιούται να λαμβάνει κάθε τρίμηνο η επιχείρηση θα είναι €40.000. Στη συνέχεια, παραθέτουμε τις αντίστοιχες εγγραφές των παραπάνω λογιστικών γεγονότων κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση.

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ</b>		
<b>62.04 ΕΝΟΙΚΙΑ – ΕΞΟΔΑ</b>		
<b>62.04.XXX ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ</b>	<b>€100.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Καταβολή πρώτου μισθώματος</b>		

Όταν η επιχείρηση είναι σε θέση να απαιτήσει από το Δημόσιο την καταβολή της επιχορήγησης που αναλογεί στο μισθώμα που κατέβαλλε, θα πραγματοποιήσει την ακόλουθη εγγραφή στα βιβλία της:

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€40.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>41.08.XXX ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>		<b>€40.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη επιχορήγησης</b>		

Κατά τη διάρκεια της χρήσης θα πραγματοποιηθούν άλλες τρεις εγγραφές σαν την 1η εγγραφή κάθε φορά που καταβάλλεται ένα μίσθωμα και άλλες τρεις εγγραφές σαν τη 2η κάθε φορά που η επιχείρηση θα εισπράττει την αναλογούσα επιχορήγηση. Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 41.08, θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο €160.000.

Εναλλακτικά, η επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί, κατά τη διάρκεια της χρήσης, σε έναν άλλο λογαριασμό (π.χ. στον 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων») τα ποσά που αφορούν τη χρηματοδοτική μίσθωση και να σχηματίζει στο τέλος της χρήσης το αφορολόγητο αποθεματικό, διενεργώντας μια εγγραφή μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου του 74 στον 41. Το ύψος του αποθεματικού θα εξαρτάται από το ύψος των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της εν λόγω χρήσης. Η εγγραφή της εν λόγω μεταφοράς θα έχει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος Χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>74.XX.XXX ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ</b>	<b>€160.000</b>	<b>€160.000</b>
<b>ΣΕ: 41.08.XXX ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>		
<b>Αιτιολογία: Μεταφορά επιχορηγήσεων σε λογ. Αφορολόγητου Αποθεματικού</b>		

#### **Διευκρινίσεις ως προς τους λογιστικούς χειρισμούς**

Στο άρθρο 8 παρ.7 του Ν.3299/04 αναφέρεται ότι: «Τα ποσά των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου να γίνει προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών». Με άλλα λόγια και έχοντας υπόψη το ανωτέρω παράδειγμα, τα έξοδα που θα πραγματοποιήσει η επιχείρηση μέσα στη διαχειριστική χρήση για την εξόφληση των χρηματοδοτικών μισθωμάτων όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 62, θα μεταφερθούν στο σύνολό τους στα αποτελέσματα της χρήσης, χωρίς να αφαιρεθούν από αυτά οι αντίστοιχες επιχορηγήσεις που έχει εισπράξει η επιχείρηση και οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 41. Άλλωστε αυτός είναι και ο λόγος που δεν παραμένουν σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων (π.χ. 74), διότι τότε θα μεταφέρονταν στα Αποτελέσματα Χρήσης συμψηφίζοντας τις δαπάνες του λογ.62, κάτι που απαγορεύεται σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου 8.

Στην παρ.6 του ίδιου άρθρου ο Νόμος αναφέρει: «Τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (λογ.41), 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».

Οι ίδιοι λογιστικοί χειρισμοί θα γίνουν και στις επόμενες διαχειριστικές περιόδους μέχρι να λήξει η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

#### **4.4 Φορολογική Απαλλαγή**

Το αφορολόγητο αποθεματικό της φορολογικής απαλλαγής, υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη, που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία, εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα είτε αυτές περιλαμβάνονται στις υπαγόμενες στον παρόντα Νόμο δραστηριότητες είτε όχι και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία αυτές ασκούνται. Να παρατηρήσουμε εδώ ότι, ο παρόντας Νόμος απλοποιεί τα πράγματα σε ό,τι αφορά τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού σε σχέση με τους προγενέστερους Αναπτυξιακούς Νόμους. Εκεί, το ποσό των κερδών επί του οποίου υπολογιζόταν το παραπάνω αποθεματικό ήταν αυτά που προέρχονταν μόνο από επιλέξιμες δραστηριότητες και ανάλογα με τη γεωγραφική περιοχή όπου ασκούσαν αυτές οι δραστηριότητες για τις επιχειρήσεις που διέθεταν πολλές εγκαταστάσεις. Κατά την άποψή μας, ο νέος Αναπτυξιακός Νόμος, ορθώς αντιμετωπίζει την επιχείρηση ως μια ενιαία οντότητα και δεν επιβάλλει τέτοιου είδους διαχωρισμούς.

Από τα κέρδη βάσει των οποίων θα υπολογιστεί η φορολογική απαλλαγή αφαιρούνται τυχόν κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, οι κρατήσεις για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και τα κέρδη της χρήσης που διανέμονται πραγματικά (μερίσματα, αμοιβές ΔΣ, bonus στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό) ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία. Προκειμένου για τις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης για τον υπολογισμό του παραπάνω τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων ποσών, γίνεται αναγωγή των ποσών αυτών με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Η ρύθμιση αυτή έχει το νομικό της έρεισμα στο Νόμο 2065/1992 και σε συγκεκριμένη εγκύκλιο που πηγάζει εξ αυτού<sup>12</sup>. Βάσει αυτού του Νόμου, η εκάστοτε επιχείρηση, έχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος για τα κέρδη

---

<sup>12</sup> Εγκύκλιος Υπ. Οικ. 1045732/ΠΟΛ., έγγραφο 1120/30.3.1993

που πραγματικά διανέμονται. Ο συντελεστής φορολογίας αυτών των εισοδημάτων καθορίζεται από τις διατάξεις του Νόμου 2238/1994<sup>13</sup>. Επομένως, για τον ορθό υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού, θα πρέπει να προστίθενται στο τακτικό αποθεματικό και τα διανεμόμενα κέρδη, οι φόροι εισοδήματος που αναλογούν και κατόπιν να αφαιρούνται από τα κέρδη της εταιρίας<sup>14</sup>.

Επιπλέον, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι τα κέρδη βάσει των οποίων θα υπολογιστεί το αφορολόγητο αποθεματικό, είναι αυτά που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία, όπως γνωρίζουμε, διαμορφώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 2190/1920<sup>15</sup>. Επομένως, τυχόν λογιστικές διαφορές που προκύπτουν με βάση φορολογικές διατάξεις δε θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αυτές καθαυτές στον υπολογισμό του ανωτέρω αποθεματικού, αλλά μόνο ο φόρος που αναλογεί σε αυτές. Υπόψη, θα πρέπει να λαμβάνεται και η ύπαρξη τυχόν ζημιών προηγούμενων χρήσεων ή υπολοίπων κερδών προηγούμενων χρήσεων. Σε περίπτωση που υπάρχει κάποιο από τα παραπάνω δυο κονδύλια στον ισολογισμό της εκάστοτε επιχείρησης, αυτό θα πρέπει να αφαιρείται από τα κέρδη της χρήσης και κατόπιν να ξεκινά ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού, σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράψαμε παραπάνω.

Σε ό,τι αφορά το ύψος της υπό εξέταση ενίσχυσης, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.1 του Νόμου, το ποσό της ενίσχυσης λόγω της μη καταβολής φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών θα είναι ίσο με το ποσό της επιχορήγησης σύμφωνα με τα ποσοστά που ορίζονται για τα υπόλοιπα τρία είδη ενίσχυσης. Εννοείται ότι στα ανωτέρω ποσοστά συμπεριλαμβάνονται και όλες οι επιπλέον προσαυξήσεις που δικαιούται η επιχείρηση βάσει των διατάξεων του Νόμου.

Όλα όσα αναλύσαμε σε θεωρητικό επίπεδο θα αποσαφηνιστούν με τη βοήθεια του ακόλουθου παραδείγματος:

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>16</sup>**

Έστω μια επιχείρηση (μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο) πραγματοποιεί επένδυση ύψους €500.000 για την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού, την οποία υπαγάγει στην ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής του Νόμου 3299/2004 (σ.σ.

---

<sup>13</sup> Νόμος 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 109.

<sup>14</sup> Αναγνώστου Χ. Ευθύμιος, «Ο νέος Αναπτυξιακός Νόμος Ν.2601/1998, Ανάλυση και Ερμηνεία», Ipirotiki publications, Αθήνα 1999. Σελ.522

<sup>15</sup> Νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών, Άρθρο 45

<sup>16</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Εκδόσεις Σακέλλη, Τόμος Β', 2η Έκδοση, Αθήνα 2003. Σελ.967, 968

ο Αναπτυξιακός Νόμος επιδοτεί αποκλειστικά την αγορά καινούργιου εξοπλισμού). Η επένδυση αυτή πραγματοποιήθηκε κατά το τρίτο τρίμηνο της χρήσης του 2008. Στο τέλος της ίδιας χρήσης τα καθαρά κέρδη βάσει του Νόμου 2190/1920 (λογιστικά κέρδη) ήταν €370.000. Οι αναμορφώσεις που πραγματοποιήθηκαν βάσει των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας (λογιστικές διαφορές), ανήλθαν στις €60.000. Επιπλέον, υποθέτουμε ότι μέσα στη χρήση υπάρχουν και κέρδη απαλλασσόμενα της φορολογίας ύψους €40.000. Τέλος, υποθέτουμε ότι το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης αποφάσισε το σχηματισμό του κατά Νόμο (2190/20) υποχρεωτικού Τακτικού Αποθεματικού, τη μη διανομή κερδών στους μετόχους και το σχηματισμό του προβλεπόμενου από το Νόμο 3299/2004 Αφορολόγητου αποθεματικού.

Η επιχείρηση θα προχωρήσει στους παρακάτω υπολογισμούς:

<u>Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού</u>			
<i>Λογιστικά Κέρδη</i>			<b>€370.000</b>
<i>Μείον: Αναλογών φόρος 25%</i>			<b>€92.500</b>
<i>Υπόλοιπο Κερδών</i>			<b>€277.500</b>
<i>Τακτικό Αποθεματικό (€277.500 × 5%)</i>			<b>€13.875</b>
<u>Υπολογισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού</u>			
<i>Λογιστικά Κέρδη</i>			<b>€370.000</b>
<i>Μείον: Κέρδη απαλλασσόμενα της φορολογίας</i>			<b>€40.000</b>
<i>Υπόλοιπο Κερδών</i>			<b>€330.000</b>
<i>Αφαιρούνται:</i>			
<i>Τακτικό Αποθεματικό</i>	<b>€13.875</b>		
<i>Πλέον: Αναλογών φόρος <math>(€13.875 \times \frac{25}{75})</math></i>	<b>€4.625</b>	<b>€18.500</b>	
<i>Φόρος Λογιστικών Διαφορών (€60.000 × 25%)</i>	<b>€15.000</b>		
<i>Πλέον: Αναλογών φόρος <math>(€15.000 \times \frac{25}{75})</math></i>	<b>€5.000</b>	<b>€20.000</b>	<b>€38.500</b>
<b><i>Αφορολόγητο Αποθεματικό</i></b>			<b>€291.500</b>

Η επιχείρηση σε αυτό το σημείο θα πρέπει να υπολογίσει το ύψος της φορολογικής απαλλαγής που δικαιούται. Το πρώτο πράγμα που θα πρέπει να γίνει είναι να υπολογιστεί το συνολικό ποσοστό της επιχορήγησης που δικαιούται η επιχείρηση βάσει των διατάξεων του Νόμου, το οποίο όπως έχουμε ξαναπεί

εξαρτάται από παράγοντες όπως η γεωγραφική θέση, το μέγεθος της επιχείρησης κ.α.. Ας υποθέσουμε ότι το ποσοστό αυτό είναι 40%. Αν η επιχείρηση επέλεγε την άμεση ενίσχυση, θα δικαιούνταν επιχορήγηση ίση με €500.000 X 40% = €200.000. Αυτό είναι και το ποσό της φορολογικής απαλλαγής που δικαιούται.

Για να υπολογιστεί τελικά το ύψος του αφορολόγητου αποθεματικού και με δεδομένο ότι ο φορολογικός συντελεστής είναι 25% κάνουμε τον ακόλουθο υπολογισμό:

$$€200.000 \times \frac{100}{25} = €800.000$$

Στο Ν.3299/04, άρθρο 5, παρ.26, εδάφιο β', αναφέρεται το εξής: «.....αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησης της επένδυσης ή αν αυτά που πραγματοποιήθηκαν δεν επαρκούν, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών περιόδων μέχρι να καλυφθεί το ποσοστό της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή της αξίας κτήσης του εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις (10) διαχειριστικές περιόδους».

Αυτό ισχύει στην περίπτωση μας, η επιχείρηση βάσει της επένδυσής της, δικαιούται να σχηματίσει συνολικό αφορολόγητο αποθεματικό ύψους €800.000. Επειδή τα κέρδη του 2008 δεν επαρκούν, θα σχηματίσει στο τέλος της χρήσης αφορολόγητο αποθεματικό ύψους €291.500 και θα συνεχίσει να σχηματίζει και στις επόμενες χρήσεις μέχρι να καλύψει όλο το ποσό που δικαιούται. Οι υπολογισμοί θα είναι ίδιοι με αυτούς που παραθέσαμε παραπάνω.

Η εγγραφή καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης του αφορολόγητου αποθεματικού θα είναι η ακόλουθη:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>		
<b>88.99 ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>	<b>€291.500</b>	
ΣΕ:		
<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>		
<b>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</b>		
<b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>		
<b>41.08 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ</b>		
<b>ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΩΝ</b>		
<b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ</b>		<b>€291.500</b>
<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>		



<b>Αιτιολογία: Σχηματισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού από τα Κέρδη της Χρήσης</b>		
--	--	--

### **Περαιτέρω διευκρινίσεις ως προς τη φορολογική πλευρά του θέματος**

Το ζήτημα της φορολογίας είναι ένα από τα σημαντικότερα θέματα που πρέπει να αντιμετωπίσει μια επιχείρηση, καθώς επηρεάζει ουσιαστικά τα οικονομικά της μεγέθη και θα πρέπει να λαμβάνεται πάντοτε υπόψη. Στο προηγούμενο παράδειγμα αναλύσαμε λεπτομερώς το θέμα της φορολογίας, αλλά επειδή η φορολογία είναι ένα ζήτημα πολύπλοκο που ενίοτε προκαλεί σύγχυση, θεωρούμε σκόπιμο να προχωρήσουμε ακόμα παραπέρα την ανάλυσή μας, ώστε να διευκρινιστούν πλήρως οι παραπάνω λογιστικοί χειρισμοί.

Αυτό που πρέπει κυρίως να κατανοηθεί είναι ο λόγος για τον οποίο ανάγουμε με βάση το φορολογικό συντελεστή τα ποσά σύμφωνα με τα οποία υπολογίζουμε το αφορολόγητο αποθεματικό. Αναφέραμε, λίγο νωρίτερα, ότι η επιχείρηση έχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος για τα κέρδη που πραγματικά διανέμονται. Οι επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος, ανάλογα με τους όρους με τους οποίους αυτές δίνονται, δεν αποτελούν πάντα στο σύνολό τους επιχορήγηση. Το τελευταίο μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση που η επιχορήγηση αντιμετωπίζεται σαν ένα έσοδο το οποίο στο τέλος της χρήσης φορολογείται μαζί με όλα τα υπόλοιπα έσοδα. Σε αυτή την περίπτωση το μέρος της επιχορήγησης που φορολογείται επιστρέφει τελικά στο κράτος και μειώνει το πραγματικό ποσό της επιχορήγησης.

Ο Έλληνας νομοθέτης, θέλοντας να προστατέψει τον επιχορηγούμενο ώστε το ποσό της ενίσχυσης να αποτελεί, στο σύνολό του, πραγματική επιχορήγηση έδωσε τη δυνατότητα ώστε η τελική φορολογική απαλλαγή να υπολογίζεται με τέτοιο τρόπο που να είναι «καθαρή» φόρου και όχι ονομαστική.

Όλα τα προηγούμενα θα γίνουν πιο κατανοητά, αν αναμορφώσουμε τους υπολογισμούς του παραδείγματος 1, της παρούσας ενότητας, υποθέτοντας ότι η φορολογική απαλλαγή δεν είναι «καθαρή» φόρου. Αυτό σημαίνει ότι οι υπολογισμοί για το Αφορολόγητο Αποθεματικό θα διαμορφωθούν τώρα ως εξής:

#### Υπολογισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού

<i>Λογιστικά Κέρδη</i>	<b>€370.000</b>
<i>Μείον: Κέρδη απαλλασσόμενα της φορολογίας</i>	<b>€40.000</b>
<i>Υπόλοιπα Κερδών</i>	<b>€330.000</b>
<i>Αφαιρούνται:</i>	

<b>Τακτικό Αποθεματικό</b>	<b>€13.875</b>	
<b>Φόρος Λογιστικών Διαφορών (€60.000 x 25%)</b>	<b>€15.000</b>	
<b>Αφορολόγητο Αποθεματικό</b>		<b>€301.125</b>

Η διαφορά των €9.625 (€301.125 – €291.500) είναι το άθροισμα των φόρων του τακτικού αποθεματικού (€4.625) και των λογιστικών διαφορών (€5.000), που δεν συμπεριλήφθηκαν στους υπολογισμούς μας. Σε αυτή την περίπτωση λοιπόν η επιχείρηση θα έπρεπε να διενεργήσει την ακόλουθη εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>		
<b>88.99 ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>	<b>€301.125</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>		
<b>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</b>		
<b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>		
<b>41.08 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ</b>		
<b>ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΩΝ</b>		
<b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ</b>		<b>€301.125</b>
<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>		
<b>Αιτιολογία: Σχηματισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού</b>		
<b>από τα Κέρδη της Χρήσης</b>		

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, η επιχείρηση «δεσμεύει» από τα κέρδη της χρήσης ένα μεγαλύτερο ποσό (κατά €9.625) για να τύχει της ίδιας, με την πρώτη περίπτωση, επιχορήγησης. Αυτό το ποσό το χάνει, στην ουσία, η επιχείρηση καθώς θα μπορούσε εναλλακτικά να το διανέμει στους μετόχους της ή να το κεφαλαιοποιήσει.

### **Τελικές παρατηρήσεις ως προς το συγκεκριμένο Είδος Ενίσχυσης**

Ύστερα από την προηγούμενη ανάλυση, ίσως έχει δημιουργηθεί στον αναγνώστη η απορία για το ποιά είναι η διαφορά της άμεσης ενίσχυσης με τη φορολογική απαλλαγή, αφού ουσιαστικά η πρώτη αποτελεί τη βάση υπολογισμού της δεύτερης και το ποσό της επιχορήγησης είναι, σε κάθε περίπτωση, το ίδιο. Επιπλέον, είναι λογικό, κανείς, να σκεφτεί ότι ο καθένας θα προτιμούσε την άμεση

ενίσχυση που τα οφέλη της είναι άμεσα και χειροπιαστά αφού προβλέπει την άμεση είσπραξη μετρητών, ενώ από την άλλη, η φορολογική απαλλαγή προϋποθέτει κέρδη τα οποία όπως είδαμε ενδέχεται να μην είναι αρκετά.

Αυτή η προϋπόθεση των κερδών, αποτελεί την απάντηση στα παραπάνω ερωτήματα. Το Δημόσιο επιχορηγεί πολύ πιο εύκολα μια επιχείρηση που πραγματικά διαθέτει την κερδοφορία για να υποστηρίξει μια επένδυση, χωρίς να απαιτείται η εκταμίευση Δημόσιου χρήματος. Επομένως, δε χρειάζεται να εξετάσει μια σειρά από δείκτες για να διαπιστώσει τη βιωσιμότητα της επένδυσης μιας επιχείρησης που αιτείται την επιχορήγηση. Για το λόγο αυτό έχει προβλέψει πολύ πιο απλές διαδικασίες για την περίπτωση της υπαγωγής στον Αναπτυξιακό Νόμο μιας επένδυσης που θα ενισχυθεί με τη φορολογική απαλλαγή, σε σύγκριση με μια επένδυση για την οποία απαιτείται άμεση εκταμίευση Δημόσιου χρήματος. Τέλος, μη ξεχνάμε ότι όσο πιο πολύπλοκες είναι οι διαδικασίες υπαγωγής, τόσο πιο πιθανό είναι η επιχείρηση να χρειαστεί τη συνδρομή συμβούλων, εξειδικευμένων σε θέματα επενδύσεων, κάτι που συνεπάγεται επιπλέον κόστη για την επιχείρηση.

#### **4.5 Επιδότηση του Κόστους της Δημιουργούμενης Απασχόλησης**

Το συγκεκριμένο είδος επιχορήγησης παρουσιάζει πολλές ομοιότητες στο λογιστικό χειρισμό του, σε σχέση με τη χρηματοδοτική μίσθωση, αφού και στις δυο περιπτώσεις η επιχορήγηση «έρχεται» να καλύψει οργανικά – λειτουργικά έξοδα.

Η επιχορήγηση αφορά τις συνδεδόμενες με την πραγματοποίηση της επένδυσης θέσεις απασχόλησης. Θέσεις απασχόλησης συνδεδόμενες με την επένδυση, θεωρούνται οι νέες θέσεις που δημιουργούνται μέσα στην πρώτη τριετία από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης για την εξυπηρέτησή της, καθώς και οι θέσεις εργασίας που δημιουργούνται κατά το ίδιο χρονικό διάστημα λόγω της αύξησης του συντελεστή αξιοποίησης του δυναμικού παραγωγής που οφείλεται στην εν λόγω επένδυση. Η δημιουργούμενη απασχόληση αντιπροσωπεύει καθαρή αύξηση των θέσεων πλήρους ή μερικής απασχόλησης, επιπλέον των υφιστάμενων, κατά το χρόνο ολοκλήρωσης. Η ενίσχυση καταβάλλεται επί του μισθολογικού κόστους, για το σύνολο των συνδεδόμενων με την επένδυση θέσεων απασχόλησης, και παρέχεται για τα δυο πρώτα έτη από τη δημιουργία της κάθε θέσης απασχόλησης. Το μισθολογικό κόστος περιλαμβάνει το μισθό, πριν από την αφαίρεση των φόρων, καθώς και τις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

Η επιχορήγηση του κόστους απασχόλησης καταβάλλεται ανά εξάμηνο μετά από αίτηση του επενδυτή και αφορά μόνο τις συνδεδόμενες με την επένδυση θέσεις

εργασίας. Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να διατηρήσει τον αριθμό των νέων θέσεων απασχόλησης για τις οποίες επιχορηγείται, για τουλάχιστον πέντε έτη μετά τη δημιουργία τους. Και σε αυτή την περίπτωση, είναι καλύτερα να παρακολουθήσουμε με την βοήθεια ενός παραδείγματος τη λογιστική αντιμετώπιση της εν λόγω ενίσχυσης.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Έστω μια επιχείρηση προχωράει στην πραγματοποίηση ενός επενδυτικού σχεδίου στο οποίο, μεταξύ άλλων, προβλέπεται η αύξηση των θέσεων πλήρους απασχόλησης. Η επιχείρηση από αυτή την ενέργειά της θα επιβαρυνθεί με επιπλέον κόστος εργασίας για το οποίο όμως δύναται να επιχορηγηθεί στα πλαίσια του νέου Αναπτυξιακού Νόμου 3299/2004. Έστω, με βάση τα κριτήρια του Νόμου, το ποσοστό της συγκεκριμένης επιχορήγησης φθάνει στο 30%. Το κόστος της δημιουργούμενης απασχόλησης με το οποίο θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση την επόμενη διετία ανέρχεται στις €100.000. Επομένως, τα επόμενα τέσσερα εξάμηνα, δύναται να απαιτήσει από το Δημόσιο επιχορήγηση €30.000, η οποία θα καταβάλλεται ανάλογα με το μισθολογικό κόστος με το οποίο θα επιβαρύνεται η επιχείρηση στα επόμενα δυο χρόνια. Υποθέτουμε ότι ισχύουν όσα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΞΑΜΗΝΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ
1	€50.000	50%	€15.000
2	€30.000	30%	€9.000
3	€15.000	15%	€4.500
4	€5.000	5%	€1.500
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>€100.000</b>	<b>100%</b>	<b>€30.000</b>

Για την απλοποίηση του παραδείγματος, κάνουμε την επιπλέον υπόθεση, ότι δεν υπάρχουν χρονικές αποκλίσεις μεταξύ των σταδίων από τα οποία θα πρέπει να περάσει η επιχείρηση από την υπαγωγή της στις διατάξεις του παρόντος Νόμου έως την είσπραξη της επιχορήγησης. Υπενθυμίζουμε ότι η επιχείρηση παρακολουθεί τα λογιστικά γεγονότα που συνδέονται με τις επιχορηγήσεις, σε ξεχωριστούς λογαριασμούς.

Κάθε μήνα η επιχείρηση θα συντάσσει τη μισθοδοτική κατάσταση και θα πραγματοποιεί στα βιβλία της τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές, οι οποίες συντάσσονται για το σύνολο του προσωπικού που απασχολεί. Εμείς όμως εδώ, για την καλύτερη παρουσίαση του παραδείγματός μας, θα απομονώσουμε στις

εγγραφές μισθοδοσίας που ακολουθούν τα ποσά που αφορούν την επένδυση. Σύμφωνα λοιπόν με τον παραπάνω πίνακα, κατά το πρώτο εξάμηνο μετά την υπαγωγή της επιχείρησης στα πλαίσια του Αναπτυξιακού Νόμου, αυτή θα έχει δημιουργήσει το 50% του κόστους της απασχόλησης, ήτοι €50.000 ή €8.333,33 το μήνα. Κάθε μήνα του εξαμήνου που πέρασε δηλαδή η επιχείρηση πραγματοποιούσε τις κάτωθι εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος κάθε μήνα)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	<b>€8.333,33</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ</b>		<b>XXX</b>
<b>54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>		<b>XXX</b>
<b>53.00 ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ</b>		<b>XXX</b>
<b>Αιτιολογία: Εγγραφή μισθοδοσίας</b>		

Αν υποθέσουμε ότι η επιχείρηση εξοφλεί τους υπαλλήλους της την πρώτη μέρα του επόμενου μήνα, θα ακολουθήσει η παρακάτω εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Πρώτη του μήνα)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>53 ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ</b>	<b>XXX</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>XXX</b>
<b>Αιτιολογία: Πληρωμή μισθών</b>		

Τα καθαρά ποσά που λαμβάνουν οι υπάλληλοι, καθώς και τα ποσά που αναλογούν σε υποχρεώσεις από φόρους και ασφαλιστικές εισφορές, δε μας ενδιαφέρουν εδώ. Αυτό που μας ενδιαφέρει είναι οι μικτές αποδοχές, όπως αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό 60, διότι με βάση αυτές τις αποδοχές υπολογίζεται το κόστος της δημιουργούμενης απασχόλησης σύμφωνα με τον Ν.3299/2004.

Στο τέλος του εξαμήνου, και αφού η επιχείρηση προσκομίσει όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, γίνουν οι απαραίτητοι έλεγχοι και εξασφαλίσει τις απαραίτητες εγκριτικές αποφάσεις και πιστοποιήσεις, θα εισπράξει την επιχορήγηση που αναλογεί στο κόστος της δημιουργούμενης απασχόλησης και θα πραγματοποιήσει στα λογιστικά της βιβλία την ακόλουθη εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος εξαμήνου)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€15.000</b>	
ΣΕ:		
<b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ</b>		<b>€15.000</b>
<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>		
<b>ΓΙΑ ΝΕΕΣ ΘΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>		
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη επιχορήγησης</b>		

Ανάλογες θα είναι οι εγγραφές κατά το δεύτερο εξάμηνο της διαχειριστικής περιόδου. Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 60 ως προς το κόστος της απασχόλησης που δημιουργήθηκε βάσει του επενδυτικού σχεδίου, θα έχει χρεωθεί συνολικά με €80.000 (€50.000 και €30.000). Η επιχείρηση θα έχει εισπράξει επιχορήγηση ύψους €24.000 (€15.000 και €9.000) και ως εκ τούτου ο λογαριασμός 41 θα είναι πιστωμένος με το ίδιο ποσό.

Εναλλακτικά, η επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί, κατά τη διάρκεια της χρήσης, σε έναν άλλο λογαριασμό (π.χ. στον 74 «Επιχορηγήσεις για νέες θέσεις εργασίας») τα ποσά που αφορούν το κόστος της δημιουργούμενης απασχόλησης και να σχηματίζει στο τέλος της χρήσης το αφορολόγητο αποθεματικό διενεργώντας μια εγγραφή μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου του 74 στον 41. Το ύψος του αποθεματικού θα εξαρτάται από το ύψος των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της εν λόγω χρήσης.

Η εγγραφή της εν λόγω μεταφοράς θα έχει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>74.03.XXX ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΝΟΜΟΥ 3299/2004 ΓΙΑ ΝΕΕΣ</b>	<b>€24.000</b>	
<b>ΘΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>		
ΣΕ:		
<b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ</b>		<b>€24.000</b>
<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>		
<b>ΓΙΑ ΝΕΕΣ ΘΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>		
<b>Αιτιολογία: Σχηματισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού</b>		

## **4.6 Παρατηρήσεις ως προς τα Είδη των παρεχόμενων Ενισχύσεων**

Στα δύο από τα τέσσερα είδη των ενισχύσεων που αναλύσαμε παραπάνω, χρηματοδοτική μίσθωση και κόστος δημιουργούμενης απασχόλησης, οι επιχορηγήσεις όπως είδαμε αφορούν στην κάλυψη λειτουργικών δαπανών και εξόδων της επιχείρησης. Επίσης είδαμε ότι ο Αναπτυξιακός Νόμος 3299/2004 όπως ισχύει, αναφέρει πως οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται δε θα πρέπει να αφαιρούνται από τις λειτουργικές δαπάνες προκειμένου να υπολογιστεί στο τέλος της χρήσης το λογιστικό αποτέλεσμα. Για το λόγο αυτό, όπως θα έχει παρατηρήσει ο αναγνώστης, κατά τους λογιστικούς μας χειρισμούς η λειτουργική δαπάνη καταχωρείται στο σύνολό της σε κατάλληλο λογαριασμό της 6ης ομάδας και «πηγαίνει» στα Αποτελέσματα. Από την άλλη, η επιχορήγηση καταχωρείται στο σύνολό της σε λογαριασμό Αφορολόγητου Αποθεματικού.

Οι παραπάνω διατάξεις όμως δεν ίσχυαν πάντα με τη μορφή που ισχύουν σήμερα. Ο προηγούμενος Αναπτυξιακός Νόμος 2601/1998 με το άρθρο 9 παρ.8, όριζε ότι «τα ποσά της επιχορήγησης του Δημοσίου που εισπράττει η επιχείρηση που αντιστοιχούν σε λειτουργικές δαπάνες ή έξοδα μειώνουν τα ποσά των δαπανών ή εξόδων που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη που φορολογούνται». Οι επιχορηγήσεις λοιπόν αυτές που καταχωρούνται στο λογαριασμό 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις επιδοτήσεις», έρχονται να καλύψουν οργανικά – λειτουργικά έξοδα που έχουν καταχωρηθεί σε αρμόδιους λογαριασμούς της ομάδας 6. Σε περίπτωση, συνεπώς, που η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει έξοδα που αναμφισβήτητα θα καλυφθούν από επιχορηγήσεις που πρόκειται να εισπραχθούν στην επόμενη χρήση, τα πραγματοποιημένα αυτά έξοδα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρονται και εμφανίζονται στο λογαριασμό 36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων»<sup>17</sup>.

Συγκρίνοντας αυτές τις ρυθμίσεις του Νόμου που ίσχυαν παλαιότερα με τις σημερινές, αντιλαμβανόμαστε ότι αυτές επηρεάζουν ουσιωδώς, τόσο το μέγεθος των Ιδίων Κεφαλαίων της επιχείρησης, όσο και τα αποτελέσματα χρήσης, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για μια επιχείρηση. Πρόκειται για την κεφαλαιουχική και την εισοδηματική μέθοδο λογιστικού χειρισμού των επιχορηγήσεων, στις οποίες αναφερθήκαμε στην ενότητα 4.1 του παρόντος κεφαλαίου, όπου παραθέσαμε και τα επιχειρήματα που υπάρχουν υπέρ της μιας και της άλλης μεθόδου. Είναι προφανές ότι ο σημερινός αναπτυξιακός Νόμος «διαπνέεται» από τη λογική της

---

<sup>17</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Εκδόσεις Σακέλλη, Τόμος Β', 2η Έκδοση, Αθήνα 2003. Σελ.508

κεφαλαιουχικής μεθόδου. Θα έχουμε την ευκαιρία να αναλύσουμε περαιτέρω το συγκεκριμένο ζήτημα στο κεφάλαιο 5, όπου θα ασχοληθούμε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τη μέθοδο χειρισμών που αυτά προκρίνουν.

Τέλος, πρέπει να επισημάνουμε ότι οι παραπάνω ρυθμίσεις σχετικά με τα Αφορολόγητα Αποθεματικά, για μια δεκαετία δεν αποτελούν ουσιαστικά απαλλαγή από τη φορολογική υποχρέωση, αλλά απλά την αναστέλλουν, αφού αν κάποια στιγμή η επιχείρηση, διανείμει ή κεφαλαιοποιήσει, εντός του προαναφερθέντος χρονικού διαστήματος, αυτά τα αποθεματικά, θα φορολογηθούν. Η φορολόγηση θα γίνει με βάση τους συντελεστές που τότε θα ισχύουν. Βέβαια, αυτό δεν ισχύει πάντα, αφού αρκετές φορές έχουμε δει στην πράξη να ρυθμίζονται τα θέματα αυτά με ειδικό τρόπο. Όπως για παράδειγμα το Νοέμβριο του 2007, όπου τα αποθεματικά αυτά φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 15%, με απόφαση του τότε Υπουργού Οικονομικών.

## **4.7 Ανάκληση εισπραχθείσας Επιχορήγησης**

### **4.7.1 Γενικά**

Όπως έχουμε αναφέρει και σε άλλες θέσεις του παρόντος πονήματος, οι ενισχύσεις που παρέχονται στα πλαίσια του Αναπτυξιακού Νόμου, παρέχονται υπό προϋποθέσεις. Δημιουργείται συνεπώς για τις επιχειρήσεις που τυγχάνουν της επιχορήγησης, ένα πλέγμα υποχρεώσεων το οποίο ρυθμίζεται λεπτομερώς από το άρθρο 10 του Νόμου. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου, η επιχείρηση ανάλογα με το είδος ενίσχυσης που επιλέγει και ανάλογα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάτω από τις οποίες επιχορηγείται, δεσμεύεται ως προς την τήρηση συγκεκριμένων κανόνων. Η μη τήρηση των κανόνων αυτών από την πλευρά της επιχείρησης, συνεπάγεται ανάλογες κυρώσεις που και αυτές ρυθμίζονται με συγκεκριμένο τρόπο από το Νόμο. Σύμφωνα με αυτές και ανάλογα με την περίπτωση, η επιχείρηση μπορεί να υποχρεωθεί στην επιστροφή μέρους ή και ολόκληρης της επιχορήγησης. Να σημειώσουμε επιπλέον, ότι οποιαδήποτε προβλεπόμενη επιστροφή, γίνεται πάντα εντόκως.

Σύμφωνα με το Άρθρο 10 λοιπόν, επιχειρήσεις των οποίων επενδυτικά σχέδια έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του Νόμου 3299/2004, μετά την υπαγωγή τους και μέχρι την παρέλευση πενταετίας από τη δημοσίευση της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης οφείλουν:

- Να τηρούν τους όρους της υπαγωγής.
- Να αποκτούν την κυριότητα του μισθωμένου εξοπλισμού με τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.



- Να μη διακόπτουν την παραγωγική δραστηριότητα της επένδυσης, εκτός αν συντρέχουν λόγοι ανωτέρας βίας που προκαλούνται από φυσικά φαινόμενα.
- Να μην παύσουν τη λειτουργία της επιχείρησης, εκτός αν συντρέχουν λόγοι ανωτέρας βίας που προκαλούνται από φυσικά φαινόμενα.
- Να μη μεταβιβάζουν για οποιονδήποτε λόγο πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν ενισχυθεί, εκτός εάν αυτά αντικατασταθούν εντός εξαμήνου από άλλα κυριότητας του φορέα και ανάλογης αξίας, που ανταποκρίνονται στην εξυπηρέτηση της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης, με υποχρέωση γνωστοποίησης της αντικατάστασης εντός τριών (3) μηνών στην αρμόδια υπηρεσία.

Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται παραπάνω για το ίδιο χρονικό διάστημα δεν επιτρέπεται χωρίς έγκριση του αρμόδιου για την έκδοση της απόφασης υπαγωγής οργάνου:

- Να μεταβάλουν κατά οποιονδήποτε τρόπο την εταιρική τους σύνθεση ως προς τα πρόσωπα ή τα ποσοστά συμμετοχής τους. Εξαιρούνται οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες ή εισάγονται στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και οι μεταβιβάσεις λόγω κληρονομικής διαδοχής.
- Να εκμισθώσουν μέρος ή το σύνολο της ενισχυθείσας επένδυσης. Η έγκριση δίδεται με τον όρο της συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης στο ίδιο παραγωγικό αντικείμενο και η ευθύνη για την τήρηση των όρων υπαγωγής παραμένει στον εκμισθωτή.
- Επιχειρήσεις των οποίων έχει ενισχυθεί η δημιουργούμενη απασχόληση οφείλουν να διατηρούν τον αριθμό των νέων θέσεων για τις οποίες επιχορηγούνται για τουλάχιστον πέντε (5) έτη μετά την δημιουργία τους.

Ανάλογα με την περίπτωση λοιπόν, προβλέπεται η ανάκληση μέρους ή του συνόλου της επιχορήγησης. Επιπλέον, σε περίπτωση αθέτησης των παραπάνω υποχρεώσεων, ορίζονται και οι λεπτομέρειες σχετικά με την «τύχη» του αφορολόγητου αποθεματικού. Όλες οι παραπάνω υποχρεώσεις επιφέρουν στην επιχείρηση τις αντίστοιχες κυρώσεις, μέχρι και δέκα έτη μετά την ημερομηνία δημοσίευσης της περίληψης της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας.

Εμείς, για ακόμα μια φορά, θα επικεντρώσουμε την προσοχή μας στη λογιστική αντιμετώπιση του εν λόγω ζητήματος και θα εξετάσουμε χωριστά την περίπτωση της επιστροφής επιχορήγησης που έχει ληφθεί για πάγιες επενδύσεις και αυτής

που έχει ληφθεί για λειτουργικά έξοδα. Και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις, υπάρχει ουσιαστική διαφορά στη λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων ανάλογα με το αν η επιχορήγηση συνιστά ή όχι αφορολόγητο αποθεματικό. Να θυμίσουμε, ότι σύμφωνα με τον Αναπτυξιακό Νόμο όπως ισχύει, οι επιχορηγήσεις συνιστούν, στο σύνολό τους, αφορολόγητο αποθεματικό. Εμείς εδώ, για την καλύτερη κατανόηση και την πιο σφαιρική άποψη των εν λόγω θεμάτων, θα εξετάσουμε και την περίπτωση των αποθεματικών που δεν είναι, στο σύνολό τους, αφορολόγητα.

#### **4.7.2 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Επενδύσεις σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και ΔΕΝ συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό**

##### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Έστω μια επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει στο παρελθόν επένδυση ύψους €500.000 για αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού, για την οποία είχε λάβει επιχορήγηση ύψους €125.000, ήτοι, είχε επιχορηγηθεί με 25%. Έστω ότι η διάρκεια ωφέλιμης ζωής του μηχανολογικού εξοπλισμού είχε οριστεί στα πέντε έτη και κατά συνέπεια ο εξοπλισμός αυτός, παράλληλα με την επιχορήγηση, θα αποσβένονταν με ποσοστό 20% ετησίως. Υποθέτουμε ότι η εν λόγω επιχείρηση, μετά το τέλος του δεύτερου έτους, αθέτησε κάποια από τις υποχρεώσεις του άρθρου 10 και σαν αποτέλεσμα οφείλει να επιστρέψει στο σύνολό της την επιχορήγηση που είχε λάβει και επιπλέον φορολογικά πρόστιμα ύψους €5.000.

Κατά το χρόνο λήψης της επιχορήγησης, η επιχείρηση είχε σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό ύψους €125.000 διενεργώντας την παρακάτω εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€125.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>41.10.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ</b>		<b>€125.000</b>
<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b>		
<b>Αιτιολογία: Σχηματισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού</b>		

Από τη στιγμή που ο μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένονταν με ποσοστό 20% ετησίως, με το ίδιο ποσοστό θα αποσβένονταν και η ληφθείσα επιχορήγηση (20% X €125.000). Δηλαδή, για κάθε ένα από τα επόμενα δυο χρόνια είχε διενεργηθεί η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>41.10.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b> ΣΕ: <b>81.01.05 ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ</b> <b>ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ</b> <b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ</b>	€25.000	€25.000
<b>Αιτιολογία: Απόσβεση Επιχορήγησης</b>		

Επομένως, μετά το τέλος των δυο ετών όπου και ανακύπτει το ζήτημα της επιστροφής, η επιχείρηση είχε αποσβέσει την επιχορήγηση κατά €50.000 και απομένει στην πίστωση του 41.10.XXX υπόλοιπο €75.000. Με την επιστροφή της επιχορήγησης η επιχείρηση θα διενεργήσει την παρακάτω εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>41.10.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b> <b>82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>82.00 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>82.00.XXX ΑΝΑΚΛΗΘΕΙΣΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ</b> <b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b> <b>82.00.XXX ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ</b> ΣΕ: <b>53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b> <b>53.XXX ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b> (Υποχρέωση επιστροφής επιχορήγησης πάγιων επενδύσεων) <b>54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ</b> <b>ΤΕΛΗ</b> <b>54.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ</b> <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>	€75.000    €50.000  €5.000	          €125.000   €5.000
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή ληφθείσας Επιχορήγησης</b>		

#### 4.7.3 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Επενδύσεις σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό

##### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Συνεχίζουμε με τα δεδομένα του παραδείγματος 1 της υποενότητας 4.7.2, κάνοντας τώρα την υπόθεση ότι η ληφθείσα επιχορήγηση που πρέπει να επιστραφεί, συνιστά Αφορολόγητο Αποθεματικό. Σε αυτήν την περίπτωση, γνωρίζουμε ότι το αφορολόγητο αποθεματικό παραμένει στο λογαριασμό 41.08.XXX χωρίς να αποσβένεται. Αυτό σημαίνει ότι στο παράδειγμά μας ο εν λόγω λογαριασμός μετά το τέλος του δεύτερου έτους παραμένει πιστωμένος με το ποσό των €125.000. Εδώ, η εγγραφή της επιστροφής της επιχορήγησης θα έχει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>	<b>€125.000</b>	
<b>82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		
<b>82.00 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		
<b>82.00.XXX ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ</b>	<b>€5.000</b>	
ΣΕ:		
<b>53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b>		
<b>53.XXX ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>		<b>€125.000</b>
(Υποχρέωση επιστροφής επιχορήγησης πάγιων επενδύσεων)		
<b>54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>		
<b>54.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>		<b>€5.000</b>
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή ληφθείσας Επιχορήγησης</b>		

#### 4.7.4 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Λειτουργικά Έξοδα και ΔΕΝ συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό

##### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

Υποθέτουμε ότι επιχείρηση έχει υπαχθεί στις διατάξεις ενός παλαιότερου Αναπτυξιακού Νόμου για την κάλυψη λειτουργικών της εξόδων εισπράττοντας κρατική επιχορήγηση ύψους €300.000. Το επενδυτικό σχέδιο είχε εγκριθεί το 2000 και το 2003 η επιχείρηση λόγω αθέτησης των υποχρεώσεων της υποχρεούται στην επιστροφή του συνολικού ποσού. Στην περίπτωση που εξετάζουμε, η επιχορήγηση αυτή είχε καταχωριστεί στα έσοδα των προηγούμενων χρήσεων και είχε διαμορφώσει με το αντίστοιχο ποσό τα Αποτελέσματα Χρήσης. Έστω ότι η προσαύξηση των τόκων είναι €30.000. Η επιχείρηση θα πρέπει να διενεργήσει σήμερα στα βιβλία της την εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		
<b>82.00 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		
<b>82.00.XXX ΑΝΑΚΛΗΘΕΙΣΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ XXXX</b>	<b>€300.000</b>	
<b>82.00.XXX ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ</b>	<b>€30.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b>		
<b>53.XXX ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>		<b>€300.000</b>
<b>(Υποχρέωση επιστροφής επιχορήγησης πάγιων επενδύσεων)</b>		
<b>54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>		
<b>54.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>		<b>€30.000</b>
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή ληφθείσας Επιχορήγησης</b>		

#### 4.7.5 Επιστροφή Επιχορήγησης που αφορά σε Λειτουργικά Έξοδα και συνιστά, στο σύνολό της, Αφορολόγητο Αποθεματικό

##### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

Συνεχίζουμε με τα δεδομένα του παραδείγματος 3 της υποενότητας 4.7.4 με την υπόθεση τώρα ότι η επιχορήγηση που έχει λάβει η επιχείρηση, έχει υπαχθεί στα πλαίσια του σημερινού Αναπτυξιακού Νόμου και είναι καταχωρημένη σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, δηλαδή σε κατάλληλο τριτοβάθμιο

λογαριασμό του 41. Υποθέτουμε ότι η επιχείρηση έλαβε την επιχορήγηση το 2007 και σήμερα το 2009 υποχρεούται στην επιστροφή της, λόγω αθέτησης των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν.3299/04. Σε αυτήν την περίπτωση, κανένα μέρος της επιχορήγησης δεν έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων, αλλά παραμένει στο σύνολό του στην πίστωση του ανωτέρω λογαριασμού. Εδώ δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να διενεργήσει την ακόλουθη εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>	<b>€300.000</b>	
<b>82 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		
<b>82.00 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		
<b>82.00.XXX ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ</b>	<b>€30.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b>		
<b>53.XXX ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>		<b>€300.000</b>
<b>(Υποχρέωση επιστροφής επιχορήγησης πάγιων επενδύσεων)</b>		
<b>54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>		
<b>54.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>		<b>€30.000</b>
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή ληφθείσας Επιχορήγησης</b>		

## **4.8 Ειδικά Θέματα**

### **4.8.1 Εκχώρηση Επιχορήγησης**

Ο Ν.3299/04, στο άρθρο 8, αναφέρεται γενικά στην καταβολή των ενισχύσεων. Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο 5, αναφέρει ότι «η επιχορήγηση καταβάλλεται απευθείας στον επενδυτή και δεν επιτρέπεται η εκχώρησή της σε τρίτους. Κατ' εξαίρεση είναι δυνατή η εκχώρηση του ποσού της επιχορήγησης σε τράπεζες για την παροχή βραχυπρόθεσμου δανεισμού ισόποσου της εκχωρούμενης επιχορήγησης, που χρησιμοποιείται για την υλοποίηση της επένδυσης. Σε αυτές τις

περιπτώσεις η καταβολή της επιχορήγησης γίνεται απευθείας στην τράπεζα με την οποία έχει υπογραφεί η σύμβαση εκχώρησης, εφόσον κάθε φορά έχει αναληφθεί, ισόποσο τουλάχιστον της καταβαλλόμενης επιχορήγησης τμήμα του βραχυπρόθεσμου αυτού δανείου». Οι λογιστικές εγγραφές, που απεικονίζουν τα προαναφερθέντα γεγονότα, έχουν ως ακολούθως:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b> ΣΕ: <b>52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b> <b>ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>	XXX	XXX
Αιτιολογία: Λήψη βραχυπρόθεσμου δανείου με παράλληλη υποχρέωση εκχώρησης της Απαίτησης		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b> <b>33.14 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b> <b>33.14.XXX ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΤΟΥ</b> <b>ΝΟΜΟΥ 3299/04</b> ΣΕ: <b>41.08.XXX ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ</b> <b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>	XXX	XXX
Αιτιολογία: Αναγνώριση της Επιχορήγησης στα βιβλία της επιχείρησης		

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ</b> <b>ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b> ΣΕ: <b>33.14.XXX ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ</b> <b>ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3299/04</b>	XXX	XXX
Αιτιολογία: Εκχώρηση της επιχορήγησης στην Τράπεζα		

#### 4.8.2 Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων που έχουν Επιχορηγηθεί

Σε αυτή την περίπτωση, το αναπόσβεστο υπόλοιπο του τριτοβάθμιου του λογαριασμού 41, στο οποίο παρακολουθούνται διακριτά για κάθε Πάγιο οι επιχορηγήσεις, θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί με τον ίδιο συντελεστή που αναπροσαρμόζεται και το κόστος κτήσης των εν λόγω Παγίων. Ένα παράδειγμα<sup>18</sup> θα μας βοηθήσει να κατανοήσουμε καλύτερα τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται.

##### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Έστω μια επιχείρηση, πριν από πέντε χρόνια, είχε κτίσει ένα εργοστάσιο «Α» αξίας €1.000.000, για το οποίο είχε επιχορηγηθεί στα πλαίσια του Αναπτυξιακού Νόμου με το ποσό των €250.000, ήτοι 25%. Στην ενότητα 4.2 του τέταρτου κεφαλαίου, έχουμε αναλύσει τους χειρισμούς βάσει των οποίων παρακολουθείται λογιστικά η παραπάνω Επιχορήγηση. Βάσει αυτών των χειρισμών, στα βιβλία μας, θα υπάρχουν οι εξής λογαριασμοί:

Ένας αναλυτικός λογαριασμός παρακολούθησης της αξίας κτήσης του εργοστασίου χρεωμένος με €1.000.000 και ο αντίθετός του, στην πίστωση του οποίου, παρακολουθούνται οι αποσβέσεις του εργοστασίου. Αν υποθέσουμε ότι το εργοστάσιο αποσβένεται ετησίως, με τη σταθερή μέθοδο, και συντελεστή 8%, ο αντίθετος λογαριασμός θα είναι πιστωμένος συνολικά με €400.000 (5 έτη επί €80.000 ετησίως).

Επιπλέον, θα υπάρχουν δυο λογαριασμοί όπου στον ένα (κύριος) θα παρακολουθείται η επιχορήγηση που έχει λάβει η επιχείρηση για το εν λόγω εργοστάσιο και στον άλλο (αντίθετος) το μέρος της επιχορήγησης που έχει αποσβεστεί. Ο λογαριασμός του αποθεματικού θα είναι πιστωμένος με €250.000 και ο αντίθετός του με €100.000 (5 έτη επί €20.000 ετησίως). Οι €20.000 είναι το 8% των €250.000.

Αν υποθέσουμε ότι το συγκεκριμένο είδος Παγίου αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 10%, θα πρέπει να γίνουν οι παρακάτω υπολογισμοί:

<u>Αναπροσαρμογή Αξίας Εργοστασίου</u>	
<i>Αναπροσαρμοσμένη αξία εργοστασίου:</i>	<b>€1.000.000 × 1,10 = €1.100.000</b>
<i>Μείον αρχική αξία εργοστασίου:</i>	<b>€1.000.000</b>
<b>Υπεραξία:</b>	<b>€100.000</b>

<sup>18</sup> Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, «Φορολογικά-φοροτεχνικά στην Πράξη», Θ' έκδοση, Θεσσαλονίκη 2001, σελ.661.



Αναπροσαρμογή Αξίας Αποσβέσεων Εργοστασίου

*Αναπροσαρμοσμένη αξία αποσβέσεων εργοστασίου:* €400.000 × 1,10 = €440.000

*Μείον αρχική αξία αποσβέσεων:* € 400.000

**Υπεραξία:** €40.000

Αναπροσαρμογή Αξίας Επιχορήγησης

*Αναπροσαρμοσμένη αξία επιχορήγησης:* €250.000 × 1,10 = €275.000

*Μείον αρχική αξία επιχορήγησης:* €250.000

**Υπεραξία:** €25.000

Αναπροσαρμογή Αξίας Αποσβέσεων Επιχορήγησης

*Αναπροσαρμοσμένη αξία αποσβέσεων επιχορήγησης:* €100.000 × 1,10 = €110.000

*Μείον αρχική αξία αποσβέσεων:* €100.000

**Υπεραξία:** €10.000

Στη συνέχεια με τις υπεραξίες που αφορούν το εργοστάσιο, θα πρέπει να γίνουν οι εξής εγγραφές:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ</b> <b>11.00.XXX ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ «Α»</b> <b>ΣΕ:</b> <b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b> <b>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ</b> <b>41.07.XXX ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ</b> <b>ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ</b> <b>(ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ «Α»)</b>	<b>€100.000</b>	<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Υπεραξίας εργοστασίου «Α»</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ</b> <b>41.07.XXX ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ</b> <b>ΠΑΓΙΩΝ (ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ «Α»)</b> <b>ΣΕ:</b>	<b>€40.000</b>	

<b>11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ 11.99.XXX ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΚΤΙΡΙΟ «Α»</b>		<b>€40.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Υπεραξίας Αποσβέσεων εργοστασίου «Α»</b>		

Με τις υπεραξίες που αφορούν την επιχορήγηση, θα πρέπει να γίνουν οι εξής εγγραφές:

<b>3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ 41.07.XXX ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ (ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ «Α») ΣΕ: 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ 41.08.XXX ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ «Α»</b>	<b>€25.000</b>	<b>€25.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Υπεραξίας επιχορήγησης εργοστασίου «Α»</b>		

<b>4η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ 41.08.99.XXX ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟΥ «Α» ΣΕ: 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ 41.07.XXX ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ (ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ «Α»)</b>	<b>€10.000</b>	<b>€10.000</b>

<b>Αιτιολογία: Λογισμός Υπεραξίας αποσβέσεων επιχορήγησης εργοστασίου «Α»</b>		
---	--	--

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο λογαριασμός 41.07.XXX «Υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας εργοστασίου «Α»», είναι συνολικά χρεωμένος με €65.000 και πιστωμένος με €110.000. Το πιστωτικό υπόλοιπο των €45.000 αποτελεί την υπεραξία που θα πρέπει τελικά να φορολογηθεί με τον προβλεπόμενο φορολογικό συντελεστή.

### **Τελικές Παρατηρήσεις**

Στο παραπάνω παράδειγμα κάναμε την υπόθεση ότι η επιχορήγηση δεν συνιστά αφορολόγητο αποθεματικό. Στο τέταρτο κεφάλαιο και συγκεκριμένα στις υποενότητες 4.2.1 και 4.2.2 της ενότητας 4.2, αναλύσαμε εκτενώς το θέμα των επιχορηγήσεων όταν αυτές δεν συνιστούν και όταν συνιστούν αφορολόγητο αποθεματικό. Εν συντομία, να υπενθυμίσουμε ότι στην περίπτωση που η επιχορήγηση συνιστά αφορολόγητο αποθεματικό, το πάγιο αποσβένεται κανονικά, αλλά όχι και το αποθεματικό.

Επιστρέφοντας στο παράδειγμά μας, οι τρεις πρώτες εγγραφές είναι οι ίδιες και στις δυο περιπτώσεις. Η τέταρτη εγγραφή δεν υφίσταται στην περίπτωση του αφορολόγητου αποθεματικού, αφού όπως προαναφέραμε, αυτό δεν αποσβένεται. Τελικά, σε αυτή την περίπτωση, ο λογαριασμός 41.07.XXX «Υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας εργοστασίου «Α»» θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο €35.000, το οποίο αποτελεί και το ποσό της υπεραξίας στην περίπτωση που η επιχορήγηση συνιστά αφορολόγητο αποθεματικό.

# 5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»<sup>19,20,21</sup>

## 5.1 Σκοπός

Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται στη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και στη γνωστοποίηση όλων των μορφών κρατικής υποστήριξης.

## 5.2 Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Το Πρότυπο ΔΕΝ ασχολείται με:

1. Το λογιστικό χειρισμό των κυβερνητικών επιχορηγήσεων σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν μεταβολές τιμών
2. Κυβερνητική υποστήριξη υπό μορφή ωφελημάτων, σε σχέση με τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος
3. Κυβερνητική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οντότητας
4. Κυβερνητικές επιχορηγήσεις που έχουν σχέση με τη γεωργία και καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 41.

## 5.3 Ορισμοί

Παρακάτω δίνουμε τους βασικούς ορισμούς που χρησιμοποιεί το παρόν πρότυπο  
**Κράτος:** Αναφέρεται στο Δημόσιο, στις Δημόσιες υπηρεσίες και παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

**Κρατική υποστήριξη:** Είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο

---

<sup>19</sup> International Accounting Standard 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.

<sup>20</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Νομοθεσία», Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α', Αθήνα 2002. IAS 20, σελ.485-496.

<sup>21</sup> Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007» Εκδόσεις Global Training, Τέταρτη Έκδοση, Ιανουάριος 2007. Δ.Λ.Π. 20, σελ.19.7-19.21.

έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

**Κρατική Επιχορήγηση:** Είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

**Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία:** Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

**Επιχορηγήσεις συναφείς με Έσοδα:** Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

**Χαριστικά Δάνεια:** Είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

**Εύλογη Αξία:** Είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου ή η διευθέτηση μιας υποχρέωσης, μεταξύ δυο συμβαλλομένων μερών, οι οποίοι ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

## **5.4 Λογιστική αντιμετώπιση των Κρατικών Επιχορηγήσεων**

Στην ενότητα 4.1 του προηγούμενου κεφαλαίου, είχαμε αναφερθεί στους δύο τρόπους με τους οποίους μπορεί να αντιμετωπιστεί μια κρατική επιχορήγηση στην πράξη, καθώς και στα επιχειρήματα υπέρ της μιας ή της άλλης μεθόδου. Φυσικά, αναφερόμαστε στην κεφαλαιουχική και την εισοδηματική μέθοδο. Ως προς την κεφαλαιουχική μέθοδο, ισχύει ό,τι αναφέραμε στην προηγούμενη ενότητα, με την πρόσθετη παρατήρηση ότι, η συγκεκριμένη μέθοδος, φαίνεται να απορρίπτεται από την IASC (International Accounting Standards Committee).

Θα πρέπει σε αυτό το σημείο να συμπληρώσουμε ως προς την εισοδηματική μέθοδο, δηλαδή τη μέθοδο χειρισμού των επιχορηγήσεων μέσω των Αποτελεσμάτων, ότι θεμελιώδης προϋπόθεσή της είναι να καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των χρήσεων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων με τις

αντίστοιχες δαπάνες. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξη τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Μια τέτοια καταχώρηση θα μπορούσε να γίνει δεκτή μόνο σε περίπτωση που δε θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε χρήσεις διαφορετικές από εκείνη στην οποία πραγματοποιήθηκε η είσπραξη της.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι χρήσεις στις οποίες η επιχείρηση λογίζει τις δαπάνες ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα λογίζονται στα έσοδα της κάθε χρήσης που επιβαρύνθηκε με αυτά τα έξοδα. Για τον ίδιο λόγο, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως ως έσοδο στις χρήσεις που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρηση αυτή γίνεται με την ίδια αναλογία με την οποία επιβαρύνονται οι χρήσεις με αυτές τις αποσβέσεις.

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της επιχορήγησης λογίζεται στα έσοδα των χρήσεων που επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες αντιμετώπισης αυτών των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, μπορεί μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν ορθό να καταχωρείται αυτή σε πίστωση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Μερικές φορές η λήψη επιχορήγησης αποτελεί μέρος μιας δέσμης ευνοϊκών μέτρων, οικονομικών ή φορολογικών, τα οποία συνοδεύονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται προσεκτικός εντοπισμός όσων από τους όρους αυτούς δημιουργούν δαπάνες και έξοδα, με βάση τα οποία γίνεται και ο προσδιορισμός των χρήσεων στις οποίες θα κατανεμηθεί και η ωφέλεια από την επιχορήγηση. Πιθανόν, ένα μέρος της επιχορήγησης να πρέπει να κατανεμηθεί με κριτήρια διαφορετικά από εκείνα που χρησιμοποιούνται για το υπόλοιπο μέρος.

## **5.5 Λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων κατά τις απόψεις της IASC<sup>22</sup>**

### **5.5.1 Χρονικό σημείο καταχώρησης των κρατικών επιχορηγήσεων**

Σύμφωνα με το Πρότυπο «οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της ακριβοδίκαιης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης, και
- Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί».

Η είσπραξη της επιχορήγησης δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε και το ότι έχουν εκπληρωθεί οι όροι της ή πρόκειται να εκπληρωθούν.

### **5.5.2 Καταχώρηση των Επιχορηγήσεων σε μεταβατικό λογαριασμό Παθητικού**

Το Πρότυπο ορίζει ότι «οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια». Επισημαίνεται ότι ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο που υιοθετείται σε σχέση με την επιχορήγηση. Έτσι, μια επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε εκπίπτει από τις Υποχρεώσεις προς το Δημόσιο.

### **5.5.3 Είδη Επιχορηγήσεων που «αναγνωρίζει» το Δ.Λ.Π. 20**

Ας δούμε σε αυτό το σημείο συνοπτικά, τα είδη των κρατικών επιχορηγήσεων που «αναγνωρίζει» και «αποδέχεται» το Δ.Λ.Π. 20<sup>23</sup>.

**Επιχορηγήσεις για αντιστάθμιση εξόδων.** Αφορούν σε συγκεκριμένα έξοδα και αναγνωρίζονται ως εισόδημα κατά την ίδια περίοδο που αναγνωρίζεται το σχετικό έξοδο. Βασίζεται στη λογιστική αρχή της συσχέτισης εσόδων-εξόδων.

**Επιχορηγήσεις για απόκτηση αποσβεστέων στοιχείων Ενεργητικού.** Τα αποσβεστέα αυτά στοιχεία αναγνωρίζονται ως εισόδημα ανάλογα με την απόσβεση του εν λόγω στοιχείου.

---

<sup>22</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Νομοθεσία», Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α', Αθήνα 2002. IAS 20, σελ.489.

<sup>23</sup> Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007» Εκδόσεις Global Training, Τέταρτη Έκδοση, Ιανουάριος 2007. Δ.Λ.Π. 20, σελ. 19.10, 19.11.

**Επιχορηγήσεις ως μέρος «Οικονομικού Πακέτου» βοήθειας.** Όταν λαμβάνονται κυβερνητικές επιχορηγήσεις ως μέρος ενός οικονομικού πακέτου υπό τον όρο να ικανοποιηθούν μια σειρά από προϋποθέσεις, πρέπει να γίνει προσεκτική μελέτη των όρων επιχορήγησης για να καθορισθούν οι περίοδοι κατά τις οποίες θα αναγνωρισθούν οι επιχορηγήσεις. Σε αυτή την περίπτωση, είναι πιθανό να χρειασθεί να γίνει διαχωρισμός της επιχορήγησης και αναγνώριση των διαφόρων μερών της πάνω σε διαφορετική βάση.

**Επιχορηγήσεις για υφιστάμενες ζημιές/έξοδα.** Κυβερνητική επιχορήγηση που δίνεται ως αποζημίωση για ζημιές ή έξοδα που έχουν ήδη αναγνωρισθεί θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως εισόδημα της περιόδου στην οποία είναι εισπρακτέα.

**Άμεση γενική επιχορήγηση.** Κυβερνητική επιχορήγηση που δίνεται ως άμεση γενική υποστήριξη χωρίς να υπάρχει οποιοδήποτε σχετικό μελλοντικό κόστος πρέπει να τυγχάνει χειρισμού όπως η υποστήριξη για υφιστάμενες ζημιές/έξοδα.

**Μη χρηματική επιχορήγηση.** Τέτοιου είδους επιχορήγηση είναι για παράδειγμα η μεταβίβαση ενός στοιχείου ενεργητικού όπως γη ή κτίρια για τη χρήση τους από την οντότητα. Σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να γίνει εκτίμηση της δίκαιης αξίας του σχετικού στοιχείου ενεργητικού και ο λογιστικός χειρισμός να γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 20. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση της δίκαιης αξίας του σχετικού στοιχείου του ενεργητικού, μπορεί να γίνει καταχώρηση τόσο του στοιχείου όσο και της επιχορήγησης, σε ονομαστική/εικονική αξία.

**Επιχορηγήσεις για απόκτηση μη αποσβεστέου στοιχείου Ενεργητικού.** Οι επιχορηγήσεις αυτές δίνονται συνήθως υπό όρους. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως εισόδημα κατά τις περιόδους που η οντότητα επιβαρύνεται με το κόστος πλήρωσης των όρων της επιχορήγησης.

**Επιχορηγήσεις Δανείων.** Δάνεια τα οποία επιχορηγούνται με μηδενικό ή πολύ χαμηλό επιτόκιο σε σχέση με την αγορά, δε θα εξαιρούνται από την απαίτηση εμφάνισης τεκμαρτού επιτοκίου. Το τεκμαρτό επιτόκιο των επιχορηγούμενων δανείων θα είναι χαμηλότερο από το επιτόκιο της αγοράς και συνεπώς θα αναρμονιστεί με το ΔΛΠ 39. Η διαφορά μεταξύ του ποσού που εισπράττεται και του προεξοφλημένου ποσού, λογίζεται ως Κρατική Επιχορήγηση.



#### **5.5.4 Σύνδεση με Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και ενδεχόμενες Απαιτήσεις»<sup>24,25</sup>**

Το Δ.Λ.Π. 20 στην παράγραφο 11, αναφέρεται σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις. Με άλλα λόγια αναφέρεται στις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 37, οπότε θα πρέπει σε αυτό το σημείο να γίνει η παρουσίαση του Προτύπου αυτού, εστιάζοντας φυσικά στα ζητήματα που μας ενδιαφέρουν και που συνδέονται με τις κρατικές επιχορηγήσεις.

Ξεκινάμε λέγοντας ότι το Δ.Λ.Π. 37 χωρίζει θεωρητικά τις Προβλέψεις σε τρεις κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία αφορά μελλοντικές ζημιές. Δηλαδή, καθώς η εταιρία εργάζεται και αντί π.χ. να παράγει κέρδη παράγει ζημιές, αυτό γίνεται αντικείμενο μιας εκτίμησης (πρόβλεψης) ότι τα πράγματα θα χειροτερέψουν και ότι επομένως η εταιρία θα απαιτηθεί να καταβάλλει ποσά, δηλαδή να έχει εκροές για την κάλυψη αυτών των μελλοντικών ζημιών. Αυτού του είδους οι εκτιμήσεις δε λογίζονται σαν προβλέψεις σε βάρος των αποτελεσμάτων, αλλά μπορεί να ασκήσουν επίδραση στην απομείωση των περιουσιακών στοιχείων με βάση το Δ.Λ.Π. 36. Η δεύτερη περίπτωση που δημιουργεί προβλέψεις είναι η επαχθής σύμβαση. Η περίπτωση δηλαδή όπου υπάρχει μια σύμβαση η οποία έχει συναφθεί και από την οποία αναμένεται οι εκροές που θα υπάρξουν να είναι μικρότερες από τις εισροές. Τέλος, η τρίτη κατηγορία των προβλέψεων με βάση το Δ.Λ.Π. 37, είναι οι προβλέψεις αναδιάρθρωσης. Πρέπει να λογίζονται, αλλά μόνο όταν εκπληρώνονται συγκεκριμένοι όροι, τους οποίους αναφέρει το Πρότυπο. Δηλαδή, εάν μια επιχείρηση αποφασίσει να αναδιρθώσει κάποιους τομείς της και επομένως αυτό αναμένεται ότι θα δημιουργήσει κάποια ειδικά έξοδα λόγω της αναδιάρθρωσης ή απώλειες εσόδων, τότε πρέπει να λογίσει προβλέψεις για αυτά τα κόστη ή τις εκροές που θα γίνουν.

Όταν μια Κρατική Επιχορήγηση καταχωρείται, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση, ή ενδεχόμενη απαίτηση, αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 ως ενδεχόμενη υποχρέωση ορίζεται μια πιθανή υποχρέωση, με βάση γεγονότα παρελθόντος, αβέβαιη έκβαση, μη εξαρτώμενη από την εταιρία. Επιπρόσθετα, ορίζεται ως μια παρούσα δέσμευση που δε μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Πρόκειται δηλαδή για περιπτώσεις όπου υπάρχει η πιθανότητα να

---

<sup>24</sup> International Accounting Standard 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

<sup>25</sup> Ντζανάτος Δημήτρης, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Βιβλίο Πρώτο, Εκδόσεις Καστανιώτη, 1η Έκδοση, Αθήνα 2008. Σελ.390-393.

καταβληθούν κάποια χρήματα στο μέλλον για υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί στο παρελθόν, αλλά δε μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα. Σε αυτή την περίπτωση, το Δ.Λ.Π. 37 απαιτεί μόνο την κοινοποίηση αυτών των υποχρεώσεων και ορισμένων ειδικών πληροφοριών στις Σημειώσεις. Απαιτεί γνωστοποίηση, αλλά όχι λογισμό και επίδραση αυτών των πιθανών υποχρεώσεων στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Ως ενδεχόμενη απαίτηση ορίζεται αντίστοιχα μια πιθανή απαίτηση με αβέβαιη εξέλιξη. Πρόκειται και εδώ για απαιτήσεις που αφορούν στο παρελθόν, είναι πιθανές αλλά είναι αβέβαιη η εξέλιξή τους. Είναι, δηλαδή, αβέβαιο εάν θα εισπραχθούν και σε ποιο ακριβώς ποσό θα ανέρχονται οι εισπράξεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, πάλι γίνεται αναφορά στις Σημειώσεις και δε λογίζεται έσοδο ή απαίτηση.

Να επισημάνουμε εδώ, δύο σημαντικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 37, σε σχέση με την ελληνική νομοθεσία, όσον αφορά τις Προβλέψεις. Τονίζεται στο Δ.Λ.Π. 37 ότι, οι εκτιμήσεις των Προβλέψεων θα πρέπει να είναι ρεαλιστικές με βάση τα δεδομένα της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Τονίζεται, επίσης, ιδιαίτερα ότι δε θα πρέπει να δημιουργούνται υπερβολικές Προβλέψεις. Αντίθετα, τα ελληνικά πρότυπα είναι ιδιαίτερος συντηρητικά και διέπονται από τη φιλοσοφία του να δημιουργούνται οι μεγαλύτερες δυνατές Προβλέψεις. Στα πλαίσια αυτής της έντονης συντηρητικότητας δε νοείται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. να σχηματισθούν Προβλέψεις για ενδεχόμενες απαιτήσεις, παρά μόνο για ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Αυτό το τελευταίο, αποτελεί και τη δεύτερη ουσιαστική διαφορά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τα Ελληνικά.

Θα ήταν χρήσιμο σε αυτό το σημείο να δούμε συνοπτικά τις υποχρεώσεις Γνωστοποιήσεων που προβλέπονται από το παρόν Πρότυπο:

- Γνωστοποιείται κατά κατηγορία πρόβλεψης (α) υπόλοιπο έναρξης (β) υπόλοιπο λήξης (γ) προβλέψεις χρήσεις (δ) χρησιμοποιημένες προβλέψεις χρήσης (ε) μεταβολή από προεξοφλήσεις (τόκοι)
- Γνωστοποιείται κατά κατηγορία πρόβλεψης (α) η φύση της δέσμευσης (β) χρονοδιάγραμμα πληρωμών (γ) αβεβαιότητες για το ποσό (δ) αβεβαιότητα για το χρόνο (ε) αναμενόμενες αντίστοιχες αποζημιώσεις (στ) καταχωρημένες αντίστοιχες αποζημιώσεις
- Γνωστοποιείται κατά κατηγορία Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων, εκτός αν δεν είναι αρκετά πιθανές (α) εκτίμηση της υποχρέωσης (β) αβεβαιότητα στο ποσό (γ) αβεβαιότητα στο χρόνο (δ) πιθανότητα αντίστοιχης αποζημίωσης

- Αν για το ίδιο αντικείμενο έχει λογιστεί πρόβλεψη και υπάρχει και ενδεχόμενη υποχρέωση, αυτή η σχέση πρέπει να προκύπτει από τις γνωστοποιήσεις
- Γνωστοποιείται κατά κατηγορία ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός αν δεν είναι αρκετά πιθανές (α) η φύση της (β) εκτίμηση της απαίτησης αν είναι εφικτό
- Αν κάποια από τις πληροφορίες δεν παρέχεται γιατί δεν είναι εφικτό, πρέπει αυτό να αναφέρεται
- Αν η κοινοποίηση πληροφοριών για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις, μπορεί να βλάψει την εταιρία, γιατί π.χ. είναι στα δικαστήρια, μπορούν να μην αναφερθούν, αλλά να αναφερθεί η φύση της διαμάχης και ο λόγος της μη αναφοράς των πληροφοριών

Το συμπέρασμα από την παραπάνω ανάλυση του Δ.Λ.Π. 37 είναι ότι η επιχορήγηση καταχωρείται στα βιβλία μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι αυτή θα χορηγηθεί στην επιχείρηση, και επίσης βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους στους οποίους υπόκειται η χορήγηση της επιχορήγησης, ώστε να μην επιστραφεί από την επιχείρηση στο Δημόσιο. Σαν τελευταία παρατήρηση σε αυτή την ενότητα, θα μπορούσε να αναφερθεί ότι, οι διατάξεις του Αναπτυξιακού Νόμου παρέχουν ένα αρκετά ικανοποιητικό πλαίσιο κανόνων και ρυθμίσεων, με αρκετές «δικλίδες ασφαλείας», ώστε η εκάστοτε επιχείρηση να είναι σε θέση να προβεί σε όλες τις απαραίτητες εκτιμήσεις και κατόπιν στις ενέργειες που απαιτούνται για τη «συμμόρφωσή» της με τα Πρότυπα. Αυτό συμβαίνει είτε πρόκειται για βέβαια γεγονότα, είτε για πιθανά οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις των Δ.Λ.Π. 20 και Δ.Λ.Π. 37 αντίστοιχα.

## **5.6 Επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων<sup>26</sup>**

Πρόκειται για τις επιχορηγήσεις που λαμβάνει μια επιχείρηση με τον όρο να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

<sup>26</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Νομοθεσία», Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α', Αθήνα 2002. IAS 20, Σελ.490

Υπάρχουν δύο παραδεκτές μέθοδοι για την εμφάνιση, στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

Με τη μια μέθοδο, η επιχορήγηση θεωρείται ως «έσοδο επόμενων χρήσεων» (αναβαλλόμενο εισόδημα), το οποίο λογίζεται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων, σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση λογίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης δαπάνης των αποσβέσεων.

Το Δ.Λ.Π. 20 ορίζει σχετικώς ότι «κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της ακριβοδίκαιης αξίας των μη χρηματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων».

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, θα παραθέσουμε ένα υποθετικό παράδειγμα, αντιμετωπίζοντας λογιστικά την επιχορήγηση και με τις δυο παραδεκτές μεθόδους.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1 (Προβλέπεται από τον 3299/2004 όπως ισχύει)**

Έστω, μια επιχείρηση που λειτουργεί στην ελληνική επικράτεια, λαμβάνει την 1/1/2009 κρατική επιχορήγηση για την πραγματοποίηση μιας επένδυσης στη γεωγραφική περιοχή Β. Η επένδυση προβλέπει την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού αξίας €1.500.000, για το οποίο επιχορηγείται με 40% και επομένως λαμβάνει κυβερνητική επιχορήγηση €600.000. Ο συγκεκριμένος μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο με 20% ετησίως.

*Σημείωση: Στα πλαίσια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν προβλέπονται κωδικοί λογαριασμών και για το λόγο αυτό, στις εγγραφές που θα παραθέσουμε, σε ορισμένους λογαριασμούς θα αποφύγουμε τη χρησιμοποίηση των κωδικών που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.*

#### **5.6.1 Μέθοδος Αναβαλλόμενου Εισοδήματος**

Με την πραγματοποίηση της επένδυσης, η επιχείρηση διενεργεί την ακόλουθη εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	€1.500.000	

<b>ΣΕ:</b> <b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€1.500.000</b>
<b>Αιτιολογία: Πραγματοποίηση Επένδυσης</b>		

Με τη λήψη της επιχορήγησης, διενεργεί την ακόλουθη εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€600.000</b>	
<b>ΣΕ:</b> <b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ</b> <b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ)</b>		<b>€600.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης</b>		

Στο τέλος της πρώτης χρήσης λογίζει την προβλεπόμενη απόσβεση (20%), η οποία υπολογίζεται με βάση την τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού, δηλαδή €1.500.000. Πραγματοποιεί συνεπώς την παρακάτω εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	<b>€300.000</b>	
<b>ΣΕ:</b> <b>ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b> <b>(Αντίθετος Λογαριασμός)</b>		<b>€300.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Αποσβέσεων</b>		

Σύμφωνα με την Αρχή της Συσχέτισης Εσόδων-Εξόδων, κατά το ίδιο ποσοστό (20%) θα πρέπει να αναγνωρίσει στα αποτελέσματα της χρήσης, την επιχορήγηση που έλαβε διενεργώντας την παρακάτω εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος Χρήσης)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ)</b>	<b>€120.000</b>	
<b>ΣΕ:</b> <b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ</b> <b>ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ: €600.000 X 20%)</b>		<b>€120.000</b>

<b>Αιτιολογία: Αναλογούσα, στα έσοδα της Χρήσης, Επιχορήγηση</b>		
--	--	--

Με την παραπάνω μέθοδο, θα αναγνωρίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης (Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Ισολογισμό) αναβαλλόμενο εισόδημα για τα επόμενα πέντε έτη. Παρακάτω παραθέτουμε τις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης για τα επόμενα πέντε χρόνια, έχοντας «απομονώσει» τα κονδύλια που σχετίζονται με την κρατική επιχορήγηση. Επιπλέον, για την καλύτερη παρουσίαση του παραδείγματος, υποθέσαμε ετήσια κέρδη ύψους €500.000 για τα επόμενα πέντε χρόνια.

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

Έτη	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Κέρδη Προ Αποσβέσεων</b>	€500.000	€500.000	€500.000	€500.000	€500.000
<b>Αποσβέσεις</b>	(€300.000)	(€300.000)	(€300.000)	(€300.000)	(€300.000)
<b>Αναγνώριση Κυβερνητικής Επιχορήγησης</b>	€120.000	€120.000	€120.000	€120.000	€120.000
<b>Κέρδος</b>	€320.000	€320.000	€320.000	€320.000	€320.000

#### **ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

Έτη	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Μηχ.</b>	€1.500.000	€1.500.000	€1.500.000	€1.500.000	€1.500.000
<b>Απ/να Μηχ.</b>	(€300.000)	(€600.000)	(€900.000)	(€1.200.000)	(€1.500.000)
<b>Αναπόσβεστη Αξία</b>	€1.200.000	€900.000	€600.000	€300.000	-
<b>Αναβαλ/νο Εισόδημα</b>	(€480.000)	(€360.000)	(€240.000)	(€120.000)	-

#### **5.6.2 Μέθοδος Αφαίρεσης από τη Λογιστική Αξία**

Η πρώτη εγγραφή που αφορά την πραγματοποίηση της επένδυσης, προφανώς θα είναι ίδια με αυτή της προηγούμενης μεθόδου:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>	<b>€1.500.000</b>	
ΣΕ: <b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€1.500.000</b>
<b>Αιτιολογία: Πραγματοποίηση Επένδυσης</b>		

Στη συνέχεια, όταν η επιχείρηση εισπράξει το ποσό της επιχορήγησης που δικαιούται, θα το αφαιρέσει από τη Λογιστική Αξία του μηχανολογικού εξοπλισμού. Αυτό λογιστικά επιτυγχάνεται μεταφέροντας στην πίστωση του λογαριασμού που «παρακολουθεί» τα μηχανήματα το ποσό της επιχορήγησης. Το εν λόγω ποσό είναι το ίδιο και προφανώς δεν επηρεάζεται από το ποιά μέθοδο λογιστικού χειρισμού θα επιλέξουμε.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€600.000</b>	
ΣΕ: <b>ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>€600.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης</b>		

Στο τέλος της χρήσης και για κάθε χρήση που ακολουθεί έως το πέρας της πενταετίας, η επιχείρηση θα υπολογίζει τις αποσβέσεις του μηχανολογικού εξοπλισμού στην αξία των €900.000 (€1.500.000 - €600.000), με το ίδιο ποσοστό (20%).

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (€900.000 X 20%)</b>	<b>€180.000</b>	
ΣΕ: <b>ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b> <b>(Αντίθετος Λογαριασμός)</b>		<b>€180.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Αποσβέσεων</b>		

Όπως είχαμε πράξει με τη μέθοδο του Αναβαλλόμενου Εισοδήματος, στη συνέχεια παραθέτουμε την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και τον Ισολογισμό

αντίστοιχα, όπως διαμορφώνονται με τη μέθοδο της Αφαίρεσης της Λογιστικής Αξίας.

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011	2012	2013
Κέρδη Προ Αποσβέσεων	€500.000	€500.000	€500.000	€500.000	€500.000
Αποσβέσεις	(€180.000)	(€180.000)	(€180.000)	(€180.000)	(€180.000)
Κέρδος	€320.000	€320.000	€320.000	€320.000	€320.000

Συγκρίνοντας την τελευταία σειρά της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπως αυτή διαμορφώνεται με τις δυο μεθόδους, παρατηρούμε ότι το κέρδος τελικά είναι το ίδιο. Αυτό που αλλάζει είναι το είδος και το ύψος των χρησιμοποιούμενων λογαριασμών.

#### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Έτη	2009	2010	2011	2012	2013
Μηχ.	€900.000	€900.000	€900.000	€900.000	€900.000
Απ/να Μηχ.	(€180.000)	(€360.000)	(€540.000)	(€720.000)	(€900.000)
Αναπόσβεστη Αξία	€720.000	€540.000	€360.000	€180.000	-

Παρόμοια είναι τα συμπεράσματα και από τη σύγκριση των δυο Ισολογισμών. Η διαφορά είναι ότι ο Ισολογισμός εμφανίζεται περισσότερο «διογκωμένος» με τη μέθοδο του Αναβαλλόμενου Εισοδήματος. Εναπόκειται στην κρίση της επιχείρησης ποια από τις δυο μεθόδους τη συμφέρει να επιλέξει. Ο μόνος περιορισμός είναι ότι δε μπορεί να μεταβάλλει αυτή της την επιλογή κατά το χρονικό διάστημα που διαρκεί η επένδυση.

### **5.7 Επιχορηγήσεις που αφορούν στα Αποτελέσματα<sup>27</sup>**

Πρόκειται για επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Αφορά τις περιπτώσεις όπου η κρατική επιχορήγηση δίνεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη από την επιχείρηση

<sup>27</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Νομοθεσία», Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α', Αθήνα 2002. IAS 20, Σελ.492



συγκεκριμένων δαπανών. Είναι πιθανό η επιχορήγηση αυτής της μορφής να αφορά αποκλειστικά μια συγκεκριμένη επιχείρηση και όχι μια ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται στα Αποτελέσματα της Χρήσεως στην οποία η επιχείρηση νομιμοποιείται να την εισπράξει, προβαίνοντας φυσικά σε όλες τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις για την πλήρη κατανόηση των επιδράσεων της.

Ως προς την παρουσίαση της συγκεκριμένης επιχορήγησης, η επιχείρηση μπορεί και εδώ να επιλέξει μεταξύ δύο εναλλακτικών μεθόδων:

Με τη μια μέθοδο πιστώνει τις επιχορηγήσεις δαπανών στα αποτελέσματα, είτε σε χωριστό κονδύλι, είτε σε κονδύλι με κάποιο γενικό τίτλο, όπως «λοιπά έσοδα» ή «άλλα εισοδήματα».

Με την άλλη μέθοδο, Αφαιρεί απευθείας την επιχορήγηση από τη σχετιζόμενη δαπάνη που καταχωρεί στα Αποτελέσματα.

Η πρώτη μέθοδος έχει το έρεισμά της, στη Λογιστική Αρχή που απαγορεύει το συμψηφισμό εσόδων-εξόδων, με το αιτιολογικό ότι η ξεχωριστή εμφάνιση των εξόδων επιτρέπει τη σύγκρισή τους με άλλα έξοδα στα οποία δεν επιδρά η επιχορήγηση. Η λογική πίσω από τη δεύτερη μέθοδο, είναι ότι τα συγκεκριμένα έξοδα δε θα είχαν πραγματοποιηθεί αν δεν υπήρχε η προοπτική της επιχορήγησης και επομένως θα ήταν παραπλανητική η παρουσίαση του εξόδου, χωρίς να συμψηφιστεί με το ποσό της επιχορήγησης. Για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερομένων παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1 - Επιχορήγηση που αφορά μια Χρήση**

Έστω μια επιχείρηση η οποία θα εισπράξει το έτος 2010 κυβερνητική επιχορήγηση για έξοδα προβολής και διαφήμισης που πραγματοποιεί κατά την παρούσα χρήση 2009 (Αυτού του είδους η ενίσχυση προβλέπεται συχνά σε Περιφερειακά Επιχειρησιακά Προγράμματα, αλλά όχι στον Ν.3299/2004 όπως ισχύει). Τα έξοδα ανέρχονται στις €100.000 και το ύψος της επιχορήγησης στις €40.000. Επομένως, η επιχείρηση θα αναγνωρίσει μέσα στη χρήση του 2009 τη συγκεκριμένη επιχορήγηση και ανάλογα με τη μέθοδο που θα επιλέξει να χειριστεί τη συγκεκριμένη επιχορήγηση, θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

#### **Καταχώρηση της Επιχορήγησης, στο σύνολό της, ως αναβαλλόμενο εισόδημα**

Με την πραγματοποίηση των εξόδων η επιχείρηση θα διενεργήσει την ακόλουθη εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Χρήση 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
--	---------------	----------------

<b>ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ</b>	<b>€100.000</b>	
ΣΕ: <b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Καταχώρηση Εξόδων</b>		

Στη συνέχεια θα αναγνωρίσει την απαίτηση είσπραξης κρατικής επιχορήγησης διενεργώντας την παρακάτω εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Χρήση 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ (Απαιτήσεις Επιχορηγήσεων από το ελληνικό Δημόσιο)</b>	<b>€40.000</b>	
ΣΕ: <b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (Κρατική Επιχορήγηση)</b>		<b>€40.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αναλογούσα, στα έσοδα της Χρήσης, Επιχορήγηση</b>		

Όσον αφορά την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για το έτος 2009, αυτή θα διαμορφωθεί ως εξής:

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

<b>Έτος</b>	<b>2009</b>
<b>Λοιπά Έσοδα (Κρατική Επιχορήγηση)</b>	€40.000
<b>Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης</b>	(€100.000)

#### **Καταχώρηση της Επιχορήγησης, στο σύνολό της, αφαιρετικά του Εξόδου**

Η πρώτη εγγραφή και σε αυτήν την περίπτωση θα είναι η ίδια με προηγουμένως:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Χρήση 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ</b>	<b>€100.000</b>	
ΣΕ: <b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Καταχώρηση Εξόδων</b>		

Η εγγραφή αναγνώρισης της επιχορήγησης όμως σε αυτήν την περίπτωση «έρχεται» στην ουσία να συμψηφίσει το παραπάνω έξοδο:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Χρήση 2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ (Απαιτήσεις Επιχορηγήσεων από το ελληνικό Δημόσιο) ΣΕ: ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	€40.000	€40.000
Αιτιολογία: Αναγνώριση Κρατικής Επιχορήγησης		

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης θα έχει ως ακολούθως:

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτος	2009
Έξοδα Προβολής και Διαφήμισης	(€60.000)

Όταν η επιχείρηση εισπράξει την επιχορήγηση κατά την επόμενη χρήση (2010), τότε θα πιστώσει το λογαριασμό «Χρεώστες Διάφοροι» για να κλείσει και θα χρεώσει το λογαριασμό «Χρηματικά Διαθέσιμα».

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 - Επιχορήγηση που αφορά περισσότερες από μια Χρήσεις και αναγνωρίζεται στο σύνολό της στην αρχή**

Έστω την 1/1/2009 επιχείρηση επιχορηγείται για το κόστος δημιουργίας νέων θέσεων εργασίας. (Θυμίζουμε ότι το συγκεκριμένο είδος ενίσχυσης προβλέπεται από τον Νόμο 3299/2004 όπως ισχύει. Βέβαια, εμείς εδώ κάνουμε την υπόθεση ότι η επιχείρηση εισπράττει στην αρχή του 2009 ολόκληρη την επιχορήγηση, κάτι που όπως είδαμε στην ενότητα 4.5 του τέταρτου κεφαλαίου, δεν προβλέπεται). Επιπλέον, υποθέτουμε ότι το ποσοστό επιχορήγησης που δικαιούται η επιχείρηση ανέρχεται σε 25%, ενώ το κόστος της δημιουργούμενης απασχόλησης για τα επόμενα τρία χρόνια θα είναι €200.000 και άρα το ύψος της επιχορήγησης €50.000. Σύμφωνα με τη φιλοσοφία του Δ.Λ.Π. 20 θα πρέπει το έσοδο της επιχορήγησης να κατανεμηθεί στην επόμενη τριετία με βάση το ύψος των εξόδων που θα πραγματοποιούνται σε κάθε χρήση.

Η επιχείρηση με βάση το χρονοδιάγραμμα της επένδυσης, υπολογίζει τα έξοδα που θα πραγματοποιηθούν σε κάθε χρήση και καταρτίζει τον πίνακα που ακολουθεί:

ΕΤΗ	ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΑ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ
2009	€70.000	€17.500
2010	€100.000	€25.000
2011	€30.000	€7.500
<b>Σύνολο</b>	<b>€200.000</b>	<b>€50.000</b>

Με τη λήψη της επιχορήγησης στην αρχή του 2009, η επιχείρηση πραγματοποιεί την ακόλουθη εγγραφή:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Αρχή χρήσης 2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€200.000</b>	<b>€200.000</b>
<b>ΣΕ:</b> <b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΟΥ</b> <b>ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ</b> <b>ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ)</b>		
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης</b>		

Κατά τη διάρκεια της χρήσης θα χρεώνεται ο λογαριασμός εξόδων του προσωπικού της επιχείρησης. Στο τέλος της χρήσης θα μπορούσαμε να απεικονίσουμε συγκεντρωτικά τα έξοδα που αφορούν την επιχορήγηση, στην ακόλουθη εγγραφή:

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Μισθοδοσία)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	<b>€70.000</b>	<b>€70.000</b>
<b>(Όσες σχετίζονται με την Επιχορήγηση)</b> <b>ΣΕ:</b> <b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		
<b>Αιτιολογία: Μισθοδοτική κατάσταση</b>		

Τέλος η επιχείρηση θα πρέπει να μεταφέρει στα Αποτελέσματα το μέρος της επιχορήγησης που αναλογεί στα πραγματοποιημένα έξοδα, κάνοντας την εξής εγγραφή:

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ</b> <b>ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ)</b> <b>ΣΕ:</b> <b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΣΤΗ</b> <b>ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ)</b>	<b>€17.500</b>	<b>€17.500</b>
<b>Αιτιολογία: Μεταφορά μέρους της Επιχορήγησης στα</b> <b>Αποτελέσματα</b>		

Παρόμοιοι θα είναι οι λογιστικοί χειρισμοί και για τα επόμενα δυο έτη. Έτσι, αν υποθεθεί ότι ακολουθείται η μέθοδος της ξεχωριστής εμφάνισης εσόδων-εξόδων, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης θα διαμορφωθεί, ως προς τα εξεταζόμενα από το παράδειγμα κονδύλια, ως ακολούθως:

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011
<b>Λοιπά Έσοδα</b> <b>(Αναλογούσες στη</b> <b>χρήση Επιχορηγήσεις)</b>	€17.500	€25.000	€7.500
<b>Αμοιβές και έξοδα</b> <b>Προσωπικού</b>	(€70.000)	(€100.000)	(€30.000)

Στην περίπτωση που επιλεγεί η μέθοδος της αφαίρεσης της επιχορήγησης, κατά την πρώτη λογιστική χρήση, οι εγγραφές 1η και 2η θα είναι ίδιες όπως και με την προηγούμενη μέθοδο. Η διαφορά εδώ εντοπίζεται στην 3η εγγραφή η οποία θα έχει ως εξής:

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος χρήσης)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ</b> <b>ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ)</b> <b>ΣΕ:</b> <b>ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	<b>€17.500</b>	<b>€17.500</b>

<b>Αιτιολογία: Μεταφορά μέρους της Επιχορήγησης στα Αποτελέσματα</b>		
--	--	--

Κατά τις επόμενες δυο χρήσεις οι εγγραφές θα είναι ίδιες με αυτές που διενεργήθηκαν κατά την πρώτη χρήση. Συνεπώς, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης θα διαμορφωθεί ως ακολούθως:

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

Έτη	2009	2010	2011
<b>Αμοιβές και έξοδα Προσωπικού</b>	(€52.500)	(€75.000)	(€22.500)

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3 - Επιχορήγηση που αφορά περισσότερες από μια Χρήσεις και αναγνωρίζεται τμηματικά σε κάθε χρήση (Προβλέπεται από τον 3299/2004 όπως ισχύει)**

Έστω επιχείρηση επιχορηγείται ξεκινώντας από τη χρήση 2009, για τη δημιουργία 20 νέων θέσεων εργασίας. Το συνολικό κόστος αυτών των θέσεων ανέρχεται σε €300.000 και η επιχείρηση δικαιούται με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, ποσοστό επιχορήγησης ίσο με 50%, ήτοι, ποσό επιχορήγησης €150.000. Υπενθυμίζουμε ότι βάσει του Ν.3299/04, επιδοτούνται οι θέσεις εργασίας που θα δημιουργηθούν μέσα στην πρώτη τριετία από την έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Η επιχορήγηση παρέχεται για τα δύο πρώτα έτη από τη δημιουργία της κάθε θέσης και καταβάλλεται κάθε εξάμηνο. Εμείς υποθέτουμε ότι η υπαγωγή της επιχείρησης στον Αναπτυξιακό Νόμο, πραγματοποιείται στην αρχή του 2009 και κλιμακώνεται σύμφωνα με τα δεδομένα του πίνακα που ακολουθεί:

ΕΤΗ	Δημιουργία Νέων Θέσεων	Πραγματοποιημένες Δαπάνες μισθοδοσίας	Εισπραχθείσα Επιχορήγηση (50%)	Αναλογούσα Επιχορήγηση
2009	8	€120.000	€30.000	€60.000
2010	7	€105.000	€56.250	€52.500
2011	5	€75.000	€45.000	€37.500
2012	-	-	€18.750	-
<b>Σύνολο</b>	<b>20</b>	<b>€300.000</b>	<b>€150.000</b>	<b>€150.000</b>

Να διευκρινίσουμε ως προς τις δυο τελευταίες στήλες του παραπάνω πίνακα τα ακόλουθα: Στο παράδειγμα που παραθέσαμε, έχουμε υποθέσει ότι, η επιχείρηση

εισπράττει την επιχορήγηση στο επόμενο εξάμηνο από αυτό στο οποίο κατοχυρώνει το δικαίωμα απαίτησης της επιχορήγησης. Στο έτος 2009 λοιπόν, η επιχείρηση θα εισπράξει το 50% του μισού των €120.000 δηλαδή €30.000. Άρα το 2010 θα εισπράξει τις υπόλοιπες €30.000 συν το 50% του μισού των €105.000, δηλαδή €30.000+€26.250=€56.250 κ.ο.κ.

Στην τελευταία στήλη, τέλος, έχει υπολογιστεί το ποσό της επιχορήγησης που αναλογεί σε κάθε χρήση με κριτήριο το χρονικό σημείο που η επιχείρηση δύναται να απαιτήσει από το Δημόσιο την επιχορήγηση. Το 2009, έχει πραγματοποιήσει το 40% των εξόδων μισθοδοσίας ( $\frac{120.000}{300.000}$ ) και επομένως δικαιούται το 40% της επιχορήγησης, δηλαδή: 40% X €150.000 = €60.000. Παρόμοια υπολογίζονται τα ποσά για τα επόμενα έτη.

Στη συνέχεια παραθέτουμε τις εγγραφές που θα πρέπει να διενεργηθούν.

### Χρήση 2009

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	<b>€120.000</b>	
ΣΕ:		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€120.000</b>
<b>Αιτιολογία: Έξοδα μισθοδοσίας για τη χρήση 2009</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (1-7-2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€30.000</b>	
ΣΕ:		
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		<b>€30.000</b>
<b>(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ)</b>		
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης</b>		

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-12-2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>€30.000</b>	
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>	<b>€30.000</b>	
ΣΕ:		
<b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ)</b>		<b>€60.000</b>

<b>Αιτιολογία: Αναλογούσα, στα έσοδα της Χρήσης, Επιχορήγηση</b>		
--	--	--

### Χρήση 2010

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (2010)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	<b>€105.000</b>	
ΣΕ: <b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€105.000</b>
<b>Αιτιολογία: Έξοδα μισθοδοσίας για τη χρήση 2010</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (1-7-2010)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€56.250</b>	
ΣΕ: <b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>		<b>€30.000</b>
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ)</b>		<b>€26.250</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης</b>		

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-12-2010)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>€26.250</b>	
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>	<b>€26.250</b>	
ΣΕ: <b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ)</b>		<b>€52.500</b>
<b>Αιτιολογία: Αναλογούσα, στα έσοδα της Χρήσης, Επιχορήγηση</b>		

### Χρήση 2011



1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (2011)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ</b>	<b>€75.000</b>	
ΣΕ:		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€75.000</b>
Έξοδα μισθοδοσίας για τη χρήση 2011		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (1-7-2011)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€45.000</b>	
ΣΕ:		
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>		<b>€26.250</b>
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		<b>€18.750</b>
(ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ)		
Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης		

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-12-2011)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>€18.750</b>	
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>	<b>€18.750</b>	
ΣΕ:		
<b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ)</b>		<b>€37.500</b>
Αιτιολογία: Αναλογούσα, στα έσοδα της Χρήσης, Επιχορήγηση		

### Χρήση 2012

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (1-7-2012)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€18.750</b>	
ΣΕ:		
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>		<b>€18.750</b>
Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης		

Στη συνέχεια παραθέτουμε την Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης όπως αυτή διαμορφώνεται κατά τα έτη της πραγματοποιούμενης επένδυσης:

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011
Λοιπά Έσοδα (Αναλογούσες στη χρήση Επιχορηγήσεις)	€60.000	€52.500	€37.500
Αμοιβές και έξοδα Προσωπικού	(€120.000)	(€105.000)	(€75.000)

Είναι προφανές ότι στο παράδειγμά μας επελέγη η μέθοδος της καταχώρησης του συνολικού ποσού της επιχορήγησης διακριτά σε σχέση με τα έξοδα της δημιουργούμενης απασχόλησης.

Αν επιλεγεί η μέθοδος της αφαίρεσης του ποσού της επιχορήγησης απευθείας από τα έξοδα μισθοδοσίας τότε οι παραπάνω εγγραφές θα είναι όμοιες, με τη μόνη διαφορά ότι, όπου πιστώνεται ο λογαριασμός «Λοιπά Έσοδα – αναλογούσα στη χρήση επιχορήγησης», θα πιστώνεται αντί αυτού ο λογαριασμός «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Και η Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης σε αυτή την περίπτωση θα έχει ως εξής:

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011
Αμοιβές και έξοδα Προσωπικού	(€60.000)	(€52.500)	(€37.500)

### **5.8 Το Φορολογικό «μέρος» των κρατικών Επιχορηγήσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Τα όσα προβλέπονται από το Δ.Λ.Π 20 είναι ανάλογα με αυτά των διατάξεων των παλαιότερων Αναπτυξιακών Νόμων (Ν.1892/1990, Ν.2601/1998) που, όπως έχουμε εξηγήσει στο τέταρτο κεφάλαιο, δεν αποτελούν, στο σύνολό τους, αφορολόγητα αποθεματικά. Στην περίπτωση δηλαδή της επιχορήγησης πάγιων στοιχείων, το έξοδο της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται στο σύνολό του στα αποτελέσματα της χρήσης, διότι συμψηφίζεται εν μέρει από το έσοδο της επιχορήγησης που με τη σειρά του αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης. Οι χειρισμοί δηλαδή που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. συνεπάγονται μικρότερες

αποσβέσεις, μικρότερη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ευμενέστερο αποτέλεσμα και τελικά μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση (όταν φυσικά υπάρχουν κέρδη).

Να πούμε εδώ ότι, η μέθοδος της αφαίρεσης της επιχορήγησης από την αξία κτήσης του παγίου που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 20, δεν επιτρέπεται από κανέναν Αναπτυξιακό Νόμο. Βέβαια, όπως διαπιστώσαμε στα προηγούμενα παραδείγματα, το αποτέλεσμα είναι τελικά το ίδιο και με τις δύο μεθόδους.

Ό,τι ισχύει στην περίπτωση της επιχορήγησης των πάγιων στοιχείων, ισχύει και στην περίπτωση των επιχορηγήσεων που αφορούν στα αποτελέσματα. Οι λογαριασμοί των εξόδων, τα αναλογούντα στη χρήση έσοδα των επιχορηγήσεων και η τελική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, λειτουργούν ακριβώς με την ίδια λογική και εδώ.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η επιχορήγηση δεν είναι «καθαρή» φόρου και επομένως το πραγματικό της ύψος είναι τελικά μικρότερο. Θα πρέπει λοιπόν, το ποσό του φόρου που αναλογεί στην επιχορήγηση, να αναγνωρίζεται προσηκόντως στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων. Παρακάτω παραθέτουμε ένα παράδειγμα όπου εκθέτουμε τις απόψεις μας για τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να αντιμετωπίζεται, από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., το φορολογικό «μέρος» των επιχορηγήσεων.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Έστω μία επιχείρηση επιχορηγείται, το έτος 2009, με ποσοστό 50% για την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού αξίας €200.000. Λαμβάνει, συνεπώς, επιχορήγηση ύψους €100.000. Υποθέτουμε ότι ο μηχανολογικός αυτός εξοπλισμός αποσβένεται με 20% ετησίως. (σ.σ. οι λογιστικοί χειρισμοί δε θα διέφεραν στην περίπτωση που η επιχορήγηση αφορούσε στα Αποτελέσματα). Σε αυτή την περίπτωση, όπως έχουμε 'δει και σε προηγούμενα παραδείγματα, πραγματοποιούνται οι ακόλουθες εγγραφές:

#### **5.8.1 Μέθοδος του Αναβαλλόμενου Εισοδήματος**

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>12 ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>	<b>€200.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€200.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αγορά Μηχανολογικού Εξοπλισμού</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€100.000</b>	

<b>ΣΕ: ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ)</b>		<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης και καταχώρησή της στην Ονομαστική της Αξία</b>		

Αν υποθέσουμε ότι ο συντελεστής με τον οποίο φορολογείται η επιχείρηση είναι 25%, είναι προφανές ότι το ύψος της «πραγματικής» επιχορήγησης είναι €75.000 και όχι €100.000. Θα ήταν πιο σωστό, επομένως, η δεύτερη εγγραφή, της λήψης της επιχορήγησης, να έχει ως εξής:

<b>2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (ΟΡΘΟΤΕΡΗ)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€100.000</b>	
<b>ΣΕ: ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ)</b>		<b>€75.000</b>
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ (ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ)</b>		<b>€25.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης και καταχώρησή της διακριτά από το Φόρο</b>		

Έχουμε υποθέσει στο παράδειγμά μας ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται με 20% ετησίως. Άρα θα πρέπει και η επιχορήγηση να «αντιμετωπίζεται» με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του εξοπλισμού αυτού. Σύμφωνα με τα παραπάνω, στο τέλος της χρήσης θα υπολογιστούν αποσβέσεις για το μηχανολογικό εξοπλισμό ως ακολούθως:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος Χρήσης 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (20%)</b>	<b>€40.000</b>	
<b>ΣΕ: 12.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>€40.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Αποσβέσεων</b>		

Αντίστοιχα, θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα και το μέρος του εσόδου της επιχορήγησης που αναλογεί στη χρήση (20%). Παράλληλα, με την ίδια λογική θα μειωθεί και η φορολογική υποχρέωση που αναλογεί στην επιχορήγηση, με τη μεταφορά του αντίστοιχου ποσού (20%) στα Αποτελέσματα.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος Χρήσης 2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ)</b>	<b>€15.000</b>	
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ (ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ)</b>	<b>€5.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ)</b>		<b>€20.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αναλογούσα, στα έσοδα της Χρήσης, Επιχορήγηση</b>		

Τελικά το Αποτέλεσμα της Χρήσης επιβαρύνεται με €20.000 και διαμορφώνεται ως εξής:

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009
<b>Αποσβέσεις Παγίων</b>	(€40.000)
<b>Λοιπά Έσοδα (Επιχορηγήσεις)</b>	€20.000

#### 5.8.3 Μέθοδος της Αφαίρεσης από την Αξία Κτήσης

Στο ίδιο παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι εφαρμόζεται η μέθοδος της αφαίρεσης από την αξία κτήσης, οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>12 ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>	<b>€200.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€200.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αγορά Μηχανολογικού Εξοπλισμού</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€100.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		

<b>12 ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης και καταχώρησή της Αφαιρετικά από την Αξία Κτήσης του Μηχανολογικού Εξοπλισμού</b>		

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος Χρήσης 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (20%)</b>	<b>€20.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>12.99 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΣ</b>		<b>€20.000</b>
<b>ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Αποσβέσεων</b>		

Στο τέλος της χρήσης, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, διαμορφώνεται ως ακολούθως:

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

<b>Έτη</b>	<b>2009</b>
<b>Αποσβέσεις Παγίων</b>	<b>(€20.000)</b>

Το τελικό αποτέλεσμα, παραμένει το ίδιο και με τις δύο μεθόδους. Η διαφορά με τη δεύτερη μέθοδο είναι ότι δεν μας «επιτρέπει» να χειριστούμε την επιχορήγηση με τέτοιο τρόπο, ώστε να διακρίνεται στις Οικονομικές Καταστάσεις το πραγματικό μέρος της από το ονομαστικό που περιλαμβάνει και τον αναλογούντα (στην επιχορήγηση) φόρο εισοδήματος. Αυτό, κατά την άποψή μας, αποτελεί ακόμα ένα μειονέκτημα της μεθόδου της αφαίρεσης, της επιχορήγησης, από την Αξία Κτήσης.

### **5.9 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης – Χειρισμός σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Μεταβολή Λογιστικής Εκτίμησης»**

#### **5.9.1 Γενικά για το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη»<sup>28,29</sup>**

<sup>28</sup> International Accounting Standard 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

<sup>29</sup> Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α', 1η Έκδοση, Δεκέμβριος 2004, Αθήνα. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8, σελ.150- 157.

## **Σκοπός**

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει τον τρόπο κατάταξης, τη γνωστοποίηση και τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό ορισμένων οικονομικών γεγονότων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να χειρίζονται τα γεγονότα αυτά με συνέπεια και να ενισχύεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τόσο της ίδιας της επιχείρησης (από χρήση σε χρήση), όσο και της επιχείρησης σε σχέση με αυτές των άλλων επιχειρήσεων.

## **Πεδίο Εφαρμογής**

Το Δ.Λ.Π. 8 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

## **Εννοιολογική Προσέγγιση**

Θα πρέπει σε αυτό το σημείο για την πληρέστερη κατανόηση του Δ.Λ.Π. 8, να διευκρινίσουμε τις βασικές έννοιες που χρησιμοποιούνται από το πρότυπο.

**Λογιστικές Πολιτικές** είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες, πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων.

**Αλλαγή στις Λογιστικές Εκτιμήσεις.** Πρόκειται για προσαρμογές (α) της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων, (β) του ποσού της περιοδικής ανάλωσης ενός στοιχείου ενεργητικού που προέκυψε ύστερα από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης ή των αναμενόμενων μελλοντικών οφελών ή υποχρεώσεων που σχετίζονται με τα συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων.

Τέτοιες αλλαγές μπορεί να προκύψουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και δε συνιστούν διορθώσεις λαθών.

**Λάθη Προηγούμενων Χρήσεων.** Το προηγούμενο Πρότυπο έθετε τον ορισμό του βασικού λάθους ως εκείνο το λάθος που έχει ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τέτοιο τρόπο και σε τέτοιο βαθμό, έτσι ώστε αυτές να κρίνονται αναξιόπιστες και επομένως να μην παρέχουν επαρκή και αξιόπιστη πληροφόρηση. Στο νέο αναθεωρημένο Πρότυπο ορίζεται η έννοια του λάθους, που δημιουργήθηκε σε προηγούμενες περιόδους και της σημαντικότητάς του.

Λάθη, συνεπώς, προηγούμενων χρήσεων είναι παραλείψεις και ανακρίβειες στις Οικονομικές Καταστάσεις μίας επιχείρησης για μία ή περισσότερες προηγούμενες χρήσεις, εξαιτίας της αποτυχίας να χρησιμοποιηθούν (ή της κακής χρήσης) αξιόπιστες πληροφορίες που (α) ήταν διαθέσιμες κατά την περίοδο που καταρτίζονταν οι Οικονομικές Καταστάσεις, (β) θα ήταν λογικό να αναμένει κανείς ότι θα είχαν ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τέτοια λάθη περιλαμβάνουν μαθηματικά λάθη, λάθη στην εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις γεγονότων ή και απάτη.

**Σημαντικές παραλείψεις ή ανακρίβειες** θεωρούνται οι παραλείψεις (ή ανακρίβειες) εκείνες οι οποίες μπορούν (εξατομικευμένα ή όλες μαζί) να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών με βάση τις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και την φύση των παραλείψεων ή ανακρίβειών σε σχέση με τις περιστάσεις που επικρατούν. Έτσι κριτήριο για τη σημαντικότητα μπορεί να είναι η φύση ή και το μέγεθος ενός στοιχείου ή και ένας συνδυασμός των δύο.

**Αναδρομική εφαρμογή** είναι η εφαρμογή μιας καινούργιας λογιστικής πολιτικής σε οικονομικά γεγονότα, ως να εφαρμόζονταν από πάντα αυτή η μέθοδος.

**Αναδρομική αναδιατύπωση** είναι η διόρθωση σχετικά με την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση κονδυλίων των Οικονομικών Καταστάσεων, ως να μην είχε συμβεί ποτέ το λάθος σε προηγούμενες περιόδους.

Μελλοντική εφαρμογή μίας αλλαγής στις λογιστικές πολιτικές και στην αναγνώριση της αλλαγής στις λογιστικές εκτιμήσεις προκύπτει όταν (α) η καινούργια πολιτική εφαρμόζεται στα οικονομικά γεγονότα μετά την ημερομηνία κατά την οποία προκύπτει η αλλαγή στη λογιστική πολιτική (β) η αλλαγή σε λογιστικές εκτιμήσεις αναγνωρίζεται την περίοδο της αλλαγής καθώς και στις μελλοντικές περιόδους.

**Ανέφικτη εφαρμογή.** Ο όρος της ανέφικτης εφαρμογής προκύπτει για πρώτη φορά στο αναθεωρημένο Πρότυπο. Η εφαρμογή μιας απαίτησης των Δ.Π.Χ.Α. θεωρείται ανέφικτη, στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν μπορεί να εφαρμόσει τη συγκεκριμένη απαίτηση, ακόμα και μετά από κάθε δυνατή προσπάθεια. Συγκεκριμένα, θεωρείται ανέφικτο να εφαρμοστεί αναδρομικά μια αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές ή να γίνει μια αναδρομική αναδιατύπωση ενός λάθους αν:

- Οι συνέπειες από την αναδρομική εφαρμογή ή την αναδρομική αναδιατύπωση, δε μπορούν να προσδιοριστούν.
- Η αναδρομική εφαρμογή ή αναδιατύπωση απαιτεί υποθέσεις σχετικά με το ποιες ήταν οι προθέσεις της διοίκησης σε εκείνες τις περιόδους.
- Η αναδρομική εφαρμογή ή αναδιατύπωση απαιτεί βάσιμες εκτιμήσεις σχετικά με ποσά προηγούμενων χρήσεων, ενώ παράλληλα είναι αδύνατο να προκύψει αντικειμενική πληροφόρηση για τις εκτιμήσεις αυτές η οποία:
  - Να παρέχει ενδείξεις σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά τις ημερομηνίες που τα ποσά έπρεπε να αναγνωριστούν, αποτιμηθούν ή γνωστοποιηθούν και



- Έπρεπε να είναι διαθέσιμη όταν οι Οικονομικές Καταστάσεις εκείνων των περιόδων είχαν εγκριθεί για έκδοση.

### 5.9.2 Λογιστικές Εκτιμήσεις

Οι λογιστικές εκτιμήσεις αποτελούν βασικό στοιχείο για την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων μιας επιχείρησης.

#### Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις

Λογιστικές εκτιμήσεις πραγματοποιούνται όταν η αποτίμηση ενός ποσού που θα αναγνωρισθεί και απεικονισθεί στις Οικονομικές Καταστάσεις είναι αβέβαιη. Λογιστικές εκτιμήσεις απαιτούνται για διάφορα κονδύλια του Ισολογισμού όπως:

- Τους επισφαλείς πελάτες.
- Την απαξίωση αποθεμάτων.
- Την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων.
- Την ωφέλιμη ζωή ή τον τρόπο ανάλωσης των οικονομικών οφελών των αποσβέσεων στοιχείων του ενεργητικού.
- Τις υποχρεώσεις από εγγυήσεις.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι αποτέλεσμα της κρίσης της διοίκησης και βασίζονται στις διαθέσιμες πληροφορίες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων. Μια διαφορετική λογιστική εκτίμηση μπορεί να έχει επίδραση μόνο στην τρέχουσα χρήση (π.χ. η προσαρμογή του ύψους των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις) ή σε περισσότερες (π.χ. η αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή των Παγίων). Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι αντικείμενο συχνής αναθεώρησης και επισκόπησης. Αυτό είναι φυσικό, καθότι οι συνθήκες πάνω στις οποίες βασίστηκε η αρχική εκτίμηση μπορεί να έχουν μεταβληθεί εξαιτίας της εμπειρίας ή νέων πληροφοριών. Οι αλλαγές, επομένως, στις λογιστικές εκτιμήσεις δε συνιστούν λάθη, αφού δε συνδέονται με γεγονότα του παρελθόντος.

#### Λογιστικός χειρισμός

Το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στις λογιστικές εκτιμήσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος:

- Της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στη χρήση αυτή
- Της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή καθώς και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή αυτή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις.

Στην περίπτωση που η αλλαγή στις λογιστικές εκτιμήσεις επηρεάζει και στοιχεία του ενεργητικού, υποχρεώσεων ή ιδίων κεφαλαίων, η αλλαγή αυτή θα

αναγνωρίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις προσαρμόζοντας το υπόλοιπο του σχετικού στοιχείου κατά την περίοδο της αλλαγής (π.χ. το ύψος των αποθεμάτων).

Μία μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στην τρέχουσα χρήση (χρήση στην οποία γίνεται η μεταβολή), κατά συνέπεια το αποτέλεσμα της μεταβολής συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των Αποτελεσμάτων της τρέχουσας χρήσης.

Μια μεταβολή, όμως, στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός Πάγιου στοιχείου Ενεργητικού, επιδρά στην απόσβεση τόσο της τρέχουσας χρήσης, όσο και κάθε χρήσης κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του στοιχείου αυτού.

Το αποτέλεσμα λοιπόν της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα χρήση, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο της τρέχουσας χρήσης. Το αποτέλεσμα για τις επόμενες χρήσεις θα αναγνωρίζεται στις αντίστοιχες μελλοντικές χρήσεις.

Σε πολλές περιπτώσεις είναι δυνατό η διάκριση μεταξύ λογιστικής πολιτικής και λογιστικής εκτίμησης να μην είναι εύκολη. Όταν υπάρχει δυσκολία στο να προσδιοριστεί αν η προκύπτουσα αλλαγή αφορά αλλαγή σε λογιστική πολιτική ή αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση, τότε αυτή θα αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

Η φύση και το ποσό της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης που έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή που αναμένεται να έχει ουσιώδη επίδραση και στις επόμενες χρήσεις, πρέπει να γνωστοποιείται. Αν είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί το παραπάνω ποσό, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται. Το ως άνω αναφερόμενο αποτελεί μια νέα μεγάλη απαίτηση του Προτύπου, σύμφωνα με την οποία πρέπει να εξετάζονται οι μελλοντικές συνέπειες της μεταβολής στις λογιστικές εκτιμήσεις.

### **5.9.3 Γενικά για την Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης**

Όπως έχουμε μέχρι τώρα αναφέρει, η λήψη μιας κρατικής επιχορήγησης δημιουργεί για την επιχείρηση μια σειρά από δεσμεύσεις. Αν η επιχείρηση δεν καταφέρει να τηρήσει τους όρους αυτών των δεσμεύσεων, υποχρεούται σε επιστροφή μέρους ή και του συνόλου της επιχορήγησης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20, η επιστροφή της κρατικής επιχορήγησης θα πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, καθώς αποτελεί αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.

Θυμίζουμε ότι η αλλαγή της λογιστικής εκτίμησης επιδρά στο μέλλον και όχι στο παρελθόν και ως εκ τούτου επιδρά στην τρέχουσα χρήση ή και σε μελλοντικές. Στην περίπτωση που η επιστροφή της επιχορήγησης συνεπάγεται αδυναμία της επιχείρησης να ολοκληρώσει έργο, την κατασκευή του οποίου χρηματοδοτούσε η επιχορήγηση, τότε η επιχείρηση θα πρέπει επιπροσθέτως να εξετάσει το

ενδεχόμενο αναγνώρισης ζημιάς από μείωση της αξίας του στοιχείου του Ενεργητικού<sup>30</sup>.

#### **5.9.4 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης που αφορά στα Αποτελέσματα**

Εάν η επιχορήγηση αφορά αποτελέσματα, τότε πρέπει πρώτα να διενεργηθεί συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού «Έσοδα επόμενων χρήσεων». Στην περίπτωση που το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του προαναφερθέντος λογαριασμού ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, τότε η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης θα πρέπει να βαρύνει αμέσως τα Αποτελέσματα της Χρήσης.

##### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα του παραδείγματος 3 της ενότητας 5.7, υποθέτουμε ότι η επιχείρηση το Νοέμβριο του 2011 αθέτησε κάποιον από τους όρους υπαγωγής της στο Νόμο 3299/2004 και υποχρεώθηκε να επιστρέψει στο σύνολό της τη ληφθείσα, έως τότε, επιχορήγηση. Μέχρι αυτό το χρονικό σημείο η επιχείρηση έχει εισπράξει επιχορήγηση ύψους €131.250, ενώ το υπόλοιπο του λογαριασμού «Έσοδα Επόμενων Χρήσεων» ανέρχεται στο ποσό των €18.750.

Η επιχείρηση με την επιστροφή της επιχορήγησης θα πρέπει να διενεργήσει την ακόλουθη εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλος του 2011)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>€18.750</b>	
<b>ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΩ ΑΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>	<b>€112.500</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€131.250</b>
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή Επιχορήγησης</b>		

Το ποσό αυτό της Ζημιάς θα επιβαρύνει στο σύνολό του το αποτέλεσμα της χρήσης 2011.

<sup>30</sup> Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α', 1η Έκδοση, Αθήνα, Δεκέμβριος 2004. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20, σελ.491

### 5.9.5 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης που αφορά σε Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Εάν η επιχορήγηση αφορά Πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού, τότε ανάλογα με το λογιστικό χειρισμό κατά τη λήψη της, θα φέρεται είτε σε αύξηση της λογιστικής αξίας του επιχορηγηθέντος παγίου είτε σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού «Έσοδα επόμενων χρήσεων». Το συσσωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι τη στιγμή της επιστροφής θα είχε βαρύνει τα Αποτελέσματα εάν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, θα πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως σε βάρος των αποτελεσμάτων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα του παραδείγματος 1 της ενότητας 5.6, υποθέτουμε ότι στις αρχές της τρίτης χρήσης (2011) η επιχείρηση αδυνατεί να εκπληρώσει τους όρους της επιχορήγησης και υποχρεώνεται να την επιστρέψει στο σύνολό της. Όπως προκύπτει από τον Ισολογισμό που έχουμε παραθέσει στην προαναφερθείσα ενότητα, για τα έτη 2009 έως 2013, κατά το χρόνο της επιστροφής, ο λογαριασμός «Αναβαλλόμενο Εισόδημα» (ή «Έσοδα Επόμενων Χρήσεων») θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο €360.000. Η επιχορήγηση που είχε εισπράξει στην αρχή του 2009 η επιχείρηση, και που πρέπει να επιστραφεί, ήταν €600.000. Θα πρέπει επομένως να διαγραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο του Αναβαλλόμενου Εισοδήματος και οποιοδήποτε αποτέλεσμα προκύπτει να μεταφερθεί στα Αποτελέσματα της Χρήσης 2011. Αυτό θα επιτευχθεί με τη διενέργεια της ακόλουθης εγγραφής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Αρχές 2011)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ)</b>	<b>€360.000</b>	
<b>ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΩ ΑΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3299/2004</b>	<b>€240.000</b>	
<b>ΣΕ:</b> <b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€600.000</b>
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή Επιχορήγησης</b>		

Είναι προφανές ότι τα παραπάνω αφορούν το παράδειγμα της υποενότητας 5.6.1 όπου είχαμε χειριστεί την επιχορήγηση με τη μέθοδο του Αναβαλλόμενου Εισοδήματος.

Το ίδιο παράδειγμα, όμως, το είχαμε αντιμετωπίσει στην υποενότητα 5.6.2 και με τη μέθοδο της Αφαίρεσης από τη Λογιστική αξία. Σε αυτή την περίπτωση για την επιστροφή της επιχορήγησης, θα πρέπει πρώτα να γίνει διόρθωση της αξίας κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού και των συσσωρευμένων αποσβέσεων, ως αν η επιχορήγηση να μην είχε ποτέ ληφθεί. Για την καλύτερη παρουσίαση του παραδείγματος, επαναλαμβάνουμε εδώ τον πίνακα Ισολογισμών της υποενότητας 5.6.2

#### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Έτη	2009	2010	2011	2012	2013
Μηχ.	€900.000	€900.000	€900.000	€900.000	€900.000
Απ/να Μηχ.	(€180.000)	(€360.000)	(€540.000)	(€720.000)	(€900.000)
Αναπό σβεστη Αξία	€720.000	€540.000	€360.000	€180.000	-

Η ετήσια απόσβεση θυμίζουμε ότι είναι €180.000

Στην συνέχεια παραθέτουμε τον ίδιο πίνακα με την υπόθεση ότι η επιχορήγηση δεν είχε ποτέ ληφθεί:

#### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Έτη	2009	2010	2011	2012	2013
Μηχ.	€1.500.000	€1.500.000	€1.500.000	€1.500.000	€1.500.000
Απ/να Μηχ.	(€300.000)	(€600.000)	(€900.000)	(€1.200.000)	(€1.500.000)
Αναπό σβεστη Αξία	€1.200.000	€900.000	€600.000	€300.000	-

Η αξία κτήσης των μηχανημάτων είναι €600.000 μεγαλύτερη και η διαφορά, δεν είναι τίποτε άλλο, από το ποσό της επιχορήγησης. Η ετήσια απόσβεση εδώ, είναι €300.000. Δηλαδή, με αυτή τη μέθοδο υπολογίζονται €120.000 μεγαλύτερες αποσβέσεις ετησίως. Με άλλα λόγια μέχρι τις αρχές του 2011 που η επιχείρηση υποχρεώνεται να επιστρέψει την επιχορήγηση, θα είχε υπολογίσει €240.000 (€120.000+€120.000) περισσότερες αποσβέσεις. Τα παραπάνω δυο κονδύλια (Μηχανολογικός Εξοπλισμός, Αποσβεσμένα Μηχανήματα) θα πρέπει να προσαρμοστούν ως αν η επιχορήγηση να μην είχε ληφθεί ποτέ, διενεργώντας τις ακόλουθες δύο εγγραφές:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Αρχές 2011)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>	<b>€600.000</b>	
ΣΕ: <b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€600.000</b>
<b>Αιτιολογία: Επιστροφή Επιχορήγησης</b>		

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Αρχές 2011)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ</b>	<b>€240.000</b>	
ΣΕ: <b>ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ</b>		<b>€240.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός πρόσθετων Αποσβέσεων</b>		

Παρατηρούμε ότι και στις δυο περιπτώσεις τα Αποτελέσματα Χρήσης, λόγω της επιστροφής της επιχορήγησης, επιβαρύνονται τελικά με το ποσό των €240.000.

### **5.10 Κρατική Υποστήριξη που ΔΕΝ αποτελεί Επιχορήγηση<sup>31</sup>**

Όταν η Κρατική Υποστήριξη δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης (π.χ. δωρεάν παροχή τεχνικών συμβουλών ή εγγυήσεων από το Δημόσιο) ή δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός των συναλλαγών με το Δημόσιο από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης (π.χ. πωλήσεις βασιζόμενες σε πρόγραμμα κρατικών προμηθειών ή λήψη δανείων με χαμηλό ή μηδενικό επιτόκιο), τότε δεν αναγνωρίζεται ως κρατική επιχορήγηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20.

Στα δάνεια, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση όπου το ποσό της ωφέλειας δεν ποσοτικοποιείται (π.χ. αν είναι επιδότηση επιτοκίου), οπότε είναι Κρατική Επιχορήγηση.

Το Δ.Λ.Π. 20 απαιτεί, στην περίπτωση που το μέγεθος του οφέλους κρίνεται σημαντικό για την επιχείρηση, να γίνεται σχετική γνωστοποίηση στις Σημειώσεις που συνοδεύουν τις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης. Οι γνωστοποιήσεις αυτές θα αφορούν το είδος, την έκταση και τη διάρκεια της παρεχόμενης στην επιχείρηση υποστήριξης.

<sup>31</sup> Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α', 1η Έκδοση, Δεκέμβριος 2004, Αθήνα. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8, σελ.495.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η Κρατική Επιχορήγηση δίνεται με σκοπό την ενθάρρυνση ή υποστήριξη των δραστηριοτήτων των οντοτήτων σε συγκεκριμένες περιοχές ή συγκεκριμένους βιομηχανικούς τομείς. Οι όροι που τίθενται για την εν λόγω υποστήριξη ή βοήθεια μπορεί να μη σχετίζονται άμεσα με τις λειτουργικές δραστηριότητες της οντότητας<sup>32</sup>. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι η μεταβίβαση οικονομικών πόρων από την κυβέρνηση σε:

1. Οντότητες που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένες βιομηχανίες
2. Οντότητες που έχουν προσφάτως ιδιωτικοποιηθεί
3. Οντότητες που δραστηριοποιούνται σε υποανάπτυκτες περιοχές.

Η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών εξέτασε το θέμα του κατά πόσο οι παραπάνω τρεις περιπτώσεις εμπίπτουν στις πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 20 και αποφάνθηκε ότι πράγματι αποτελούν Κυβερνητικές Επιχορηγήσεις και ως τέτοιες θα πρέπει να αντιμετωπίζονται. Η συγκεκριμένη διερμηνεία (ΜΕΕ 10) εφαρμόζεται από την 01/08/1998.

## **5.11 Γνωστοποιήσεις**

Το Πρότυπο ορίζει ότι θα πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις<sup>33</sup>:

- Ενθαρρύνεται, αν οι Επιχορηγήσεις εσόδων εμφανίζονται αφαιρετικά από έξοδα, να γίνεται μία ανάλυση που να προκύπτει το ποσό του εξόδου πριν το συμψηφισμό
- Αν υπάρχει Κρατική Υποστήριξη που δεν είναι Κρατική Επιχορήγηση και είναι σημαντική, πρέπει να γνωστοποιείται για την καλύτερη πληροφόρηση του αναγνώστη
- Γνωστοποιείται η Λογιστική μέθοδος αντιμετώπισης των επιχορηγήσεων, περιλαμβανομένου του τρόπου εμφάνισής τους στις Οικονομικές Καταστάσεις
- Γνωστοποιείται το είδος (η φύση) και τα ποσά των Κρατικών Επιχορηγήσεων που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμό και Αποτελέσματα Χρήσης)
- Γνωστοποιούνται πληροφορίες για σημαντικές Κρατικές Υποστηρίξεις, που δεν είναι Κρατική Επιχορήγηση

---

<sup>32</sup> Βλάχος Χρήστος, Λουκά Λουκάς, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007» Εκδόσεις Global Training, Τέταρτη Έκδοση, Ιανουάριος 2007. Σελ19.16

<sup>33</sup> Ντζανάτος Δημήτρης, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Βιβλίο Πρώτο, Εκδόσεις Καστανιώτη, 1η Έκδοση, Αθήνα 2008. σελ.256.

- Γνωστοποιούνται ανεκπλήρωτοι όροι για Κρατικές Επιχορηγήσεις που δεν έχουν καταχωρηθεί
- Γνωστοποιούνται πιθανά άλλα ενδεχόμενα, εκτός των ανεκπλήρωτων όρων για Κρατικές Επιχορηγήσεις που έχουν καταχωρηθεί.



# 6 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα<sup>34</sup>

## 6.1 Γενικά

Ο σκοπός που επιδιώκεται από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) είναι η εξυπηρέτηση του Δημόσιου συμφέροντος με τη δημιουργία υψηλού επιπέδου Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Αυτό θα επιτευχθεί με τη σύγκλιση των Προτύπων σε Διεθνές και Εθνικό επίπεδο και με την συνεπαγόμενη αύξηση της ποιότητας και της ομοιογένειας της Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο. Το IPSASB επιτυγχάνει τους στόχους του με τους εξής τρόπους:

- Δημιουργία Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο τομέα (International Public Sector Accounting Standards, IPSASs)
- Προώθηση της αποδοχής και σύγκλιση των διαφόρων Προτύπων
- Δημοσίευση διερμηνειών και κειμένων, εν γένει, που παρέχουν καθοδήγηση και ενσωματώνουν την εμπειρία στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που αφορά στο Δημόσιο τομέα.

Το IPSASB δημιουργεί Πρότυπα που βασίζονται σε δύο μεθόδους αναγνώρισης των εξόδων-εσόδων: τη μέθοδο των «Δεδουλευμένων» (Accrual basis) και την «Ταμειακή» μέθοδο (Cash flow basis).

Τα Πρότυπα του Δημόσιου τομέα καθορίζουν τον τρόπο αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης συναλλαγών και γεγονότων που σχετίζονται με την Γενική Κυβέρνηση.

Τα Πρότυπα του Δημόσιου τομέα είναι σχεδιασμένα για να εφαρμόζονται σε Οικονομικές Καταστάσεις όχι μόνο της Γενικής Κυβέρνησης, αλλά και του ευρύτερου Δημόσιου τομέα (όπως είναι π.χ. οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού, τα ΝΠΔΔ κ.λπ.). Διευκρινίζεται ότι τα Πρότυπα του Δημόσιου τομέα, δεν εφαρμόζονται σε Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου στα οποία το Κράτος έχει κάποια συμμετοχή ή σε επιχειρήσεις ιδιωτικού δικαίου που ιδρύει το Κράτος με ιδιώτες. Σε αυτές τις περιπτώσεις εφαρμόζονται τα Δ.Π.Χ.Α., του IASB.

---

<sup>34</sup> International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις απευθύνονται γενικά σε χρήστες που έχουν ανάγκη χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όπως είναι οι απλοί πολίτες, οι ψηφοφόροι και γενικά μέλη της κοινωνίας. Με τον όρο «Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις», όπως αυτός χρησιμοποιείται από το παρόν Πρότυπο, νοούνται όλες οι Καταστάσεις, οι Γνωστοποιήσεις και το συνοδευτικό τους υλικό, ως ένα ενιαίο σύνολο.

Στο IPSAS 1 αναφέρεται ότι: «Οι οντότητες των οποίων οι Οικονομικές Καταστάσεις συντάσσονται με τα Δ.Λ.Π. του Δημόσιου τομέα θα πρέπει να γνωστοποιούν αυτό το γεγονός. Απαραίτητη προϋπόθεση για αυτό είναι, η οντότητα, να συμμορφώνεται με όλες, ανεξαιρέτως, τις απαιτήσεις των Προτύπων.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος των «δεδουλευμένων», οι Οικονομικές Καταστάσεις απαρτίζονται από:

1. την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
2. την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Απόδοσης
3. την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
4. και την Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

Όταν εφαρμόζεται η Ταμειακή μέθοδος, η βασική Οικονομική Κατάσταση είναι αυτή των ταμειακών ροών (εισπράξεων και πληρωμών).

Παράλληλα με την προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων γενικού σκοπού, μια οντότητα δύναται να καταρτίσει Οικονομικές Καταστάσεις προσαρμοσμένες στις απαιτήσεις διαφόρων κυβερνητικών φορέων που είναι σε θέση να επιβάλλουν αυτή τους την απαίτηση στην οντότητα. Αυτού του είδους οι καταστάσεις αποκαλούνται «χρηματοοικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού». Το IPSASB, ενθαρρύνει τη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. του Δημόσιου τομέα κατά την προετοιμασία αυτών των καταστάσεων.

### **6.1.1 Δ.Λ.Π. Δημόσιου τομέα, μέθοδος των «Δεδουλευμένων» (Accrual basis) και «Ταμειακή» μέθοδος (Cash flow basis)**

Το Συμβούλιο αναπτύσσει τα Δ.Λ.Π. του Δημόσιου τομέα στη βάση των Δ.Π.Χ.Α. όπως αυτά ισχύουν, σύμφωνα με τη μέθοδο των «Δεδουλευμένων». Στόχος του Συμβουλίου είναι να διατηρηθεί η όσο το δυνατόν μεγαλύτερη συνέπεια ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. του Δημοσίου τομέα και στα Δ.Π.Χ.Α. γενικά, εκτός και αν μια Δημόσια οντότητα εμφανίζει σημαντικές ιδιαιτερότητες. Περαιτέρω, στόχος του IPSASB είναι να αντιμετωπιστούν λεπτομέρειες που αφορούν το Δημόσιο τομέα και δεν αντιμετωπίζονται από τα Δ.Π.Χ.Α. όπως σήμερα ισχύουν.

Επιπλέον, το IPSASB έχει αντίστοιχα δημιουργήσει Πρότυπα για το Δημόσιο τομέα, στη βάση της «Ταμειακής» μεθόδου, που περιλαμβάνουν υποχρεωτικές ρυθμίσεις και τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις.

### **6.1.2 Μετάβαση από την «Ταμειακή» στη μέθοδο των «Δεδουλευμένων»**

Οι Κρατικοί φορείς που συντάσσουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις με την Ταμειακή μέθοδο, ενθαρρύνονται να αποκαλύψουν στις Σημειώσεις τους γνωστοποιήσεις με βάση τη μέθοδο των Δεδουλευμένων. Μια οντότητα, κατά τη μετάβασή της από την πρώτη μέθοδο στη δεύτερη, πιθανόν να κρίνει σκόπιμο να γνωστοποιήσει περαιτέρω πληροφορίες για σημαντικά κονδύλια και πώς αυτά θα είχαν, αν ακολουθούταν η μέθοδος των Δεδουλευμένων. Πιθανόν, να είναι απαραίτητη η δημιουργία των αντίστοιχων Προβλέψεων στις Οικονομικές της Καταστάσεις.

## **6.2 Ορισμός και Αναγνώριση Εξόδων στις Οικονομικές Καταστάσεις των Κρατικών Φορέων<sup>35</sup>**

### **6.2.1 Γενικά για τα Έξοδα**

Σύμφωνα με την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC) το έξοδο ορίζεται ως εξής:

«Έξοδο είναι η απώλεια οικονομικής ωφέλειας η οποία εκφράζεται ως το μέρος του εκπνευσθέντος κόστους ή της απομείωσης της αξίας των μέσων δράσεως ή της αύξησης των υποχρεώσεων της Οντότητας, που συνεπάγονται μείωση της Καθαρής της Θέσης».

### **6.2.2 Μέθοδοι χειρισμού των Εξόδων**

Υπάρχουν τέσσερις διαφορετικοί τρόποι αντιμετώπισης των εξόδων στις Οικονομικές Καταστάσεις της εκάστοτε Οντότητας:

#### **Η «Ταμειακή μέθοδος» (Cash basis)**

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, οι δαπάνες της επιχείρησης αναγνωρίζονται ως έξοδα τη στιγμή που διακανονίζονται ταμειακά. Επομένως, κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους, τα έξοδα που θα αναγνωριστούν θα είναι αποκλειστικά αυτά που θα έχουν εξοφληθεί ταμειακά, ανεξάρτητα από τη χρήση στην οποία δημιουργήθηκαν (π.χ. πληρωμή για τη μείωση του δημόσιου χρέους, πληρωμή μιας επιχορήγησης σε κάποιο δικαιούχο κ.λπ.). Ως γνωστόν, ο ελληνικός Κρατικός Προϋπολογισμός συντάσσεται με βάση αυτή τη μέθοδο.

#### **Η «Τροποποιημένη Ταμειακή μέθοδος» (Modified Cash basis)**

---

<sup>35</sup> International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), "Definition and recognition of Expenses/Expenditures".

Η συγκεκριμένη μέθοδος, αναγνωρίζει τα έξοδα που διακανονίζονται ταμειακά κατά την εξεταζόμενη περίοδο και επιπλέον, τα έξοδα τα οποία θα διακανονιστούν ταμειακά σε ένα βραχύ, και αυστηρά, καθορισμένο μελλοντικό χρονικό διάστημα (π.χ. 60 ημέρες). Εξυπακούεται, ότι κατά την επόμενη χρονική περίοδο, θα πρέπει να ληφθεί μέριμνα ώστε αυτά τα έξοδα να μη ληφθούν ξανά υπόψη.

#### **Η «Τροποποιημένη μέθοδος των Δεδουλευμένων» (Modified Accrual basis)**

Υπό το πρίσμα αυτής της μεθόδου, τα έξοδα αναγνωρίζονται τη στιγμή που δημιουργούνται, και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Εδώ, το έξοδο αντιμετωπίζεται ως κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται και αναγνωρίζεται στο σύνολό του, κατά τη στιγμή της απόκτησης.

#### **Η «Μέθοδος των Δεδουλευμένων» (Accrual basis)**

Αυτή η μέθοδος, αποτελεί την κλασική περίπτωση όπου ένα έξοδο αναγνωρίζεται όταν δημιουργείται και όχι όταν διακανονίζεται ταμειακά. Η διαφορά αυτής της μεθόδου με την προηγούμενη παραλλαγή της, έγκειται στο ότι το κόστος, για παράδειγμα, από την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζεται ως έξοδο κάθε φορά που «εκπνέει». Δηλαδή, το έξοδο αναγνωρίζεται όχι μια φορά, αλλά τμηματικά πολλές φορές, ανάλογα με το μέρος του που αναλώνεται σε κάθε λογιστική περίοδο.

## **6.3 Μεταβιβάσεις του Δημόσιου τομέα και Αναγνώριση των Αντίστοιχων Εξόδων**

### **6.3.1 Εισαγωγή**

Ο Δημόσιος τομέας συμμετέχει και επηρεάζει την πολιτική και κοινωνική ζωή. Συμμετέχει στον τομέα της υγείας, της εκπαίδευσης, της ασφάλειας κ.λπ. Σε αυτά τα πλαίσια ο Δημόσιος τομέας πραγματοποιεί διάφορα έξοδα, όπως έξοδα για το προσωπικό που απασχολεί, μεταβιβαστικές πληρωμές, τοκοχρεολύσια που πληρώνει, αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιεί. κ.λπ. Ο τρόπος χειρισμού αυτών των εξόδων, όπως έχουμε ήδη αναφέρει, εξαρτάται από τη λογική που θα ακολουθηθεί ως προς την αναγνώρισή τους. Εμείς, στα πλαίσια της εργασίας μας, θα επικεντρωθούμε στις μεταβιβαστικές πληρωμές, που περιλαμβάνουν τις επιχορηγήσεις, στην προσπάθειά μας να μελετήσουμε τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των επιχορηγήσεων, αυτή τη φορά από την πλευρά του Δημοσίου.

Ξεκινώντας, να υπενθυμίσουμε σε αυτό το σημείο, τη διάκριση που πραγματοποιεί το Δ.Λ.Π. 20 μεταξύ της Κρατικής Υποστήριξης και της Κρατικής Επιχορήγησης.

**Κρατική Υποστήριξη** είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων που πληρούν ορισμένα κριτήρια.

**Κρατική επιχορήγηση** είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20 μια επιχορήγηση δε θα πρέπει να αναγνωρίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης, μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

1. η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που σχετίζονται με την επιχορήγηση,
2. Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Οι επιχορηγήσεις πρέπει να αναγνωρίζονται, ως έσοδα, στα Αποτελέσματα των περιόδων εκείνων στις οποίες δημιουργούνται τα αντίστοιχα έξοδα που προορίζονται να καλύψουν. Η αναγνώριση πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό στη βάση συσχέτισης εσόδων-εξόδων. Δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να αναγνωρίζονται στην Καθαρή Θέση.

Αυτές οι πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 20, έχουν εφαρμογή αποκλειστικά στις ιδιωτικές επιχειρήσεις που λαμβάνουν τις επιχορηγήσεις.

### **6.3.2 Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβιβαστικών Πληρωμών από τους Κρατικούς Φορείς<sup>36</sup>**

Το IASC με το Δ.Λ.Π. 20, όπως είδαμε, ρυθμίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων από την πλευρά των Ιδιωτών, αλλά όχι και του Δημοσίου. Στα Δ.Λ.Π. του Δημοσίου τομέα της IASC, δεν υπάρχει κάποιο Πρότυπο που να ρυθμίζει το θέμα των μεταβιβαστικών πληρωμών του Δημοσίου και συγκεκριμένα το ζήτημα αναγνώρισης του εξόδου της επιχορήγησης. Το εν λόγω ζήτημα, έχει αντιμετωπιστεί από άλλους φορείς διαφόρων χωρών. Μια πρόταση αντιμετώπισης, προέρχεται από το Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), στο κείμενο εργασίας "Public Sector Accounting Recommendation" (PSAR), και συγκεκριμένα στην ενότητα PS 3410 «κρατικές μεταβιβαστικές πληρωμές». Η ανάλυση που ακολουθεί βασίζεται στην προαναφερθείσα εργασία.

<sup>36</sup> CICA, 1995, Public Sector Accounting Recommendations, Section PS 3410, Government Transfers, Canada, March 1995.

### **Ορισμός Μεταβιβαστικών πληρωμών**

Κρατικές μεταβιβαστικές πληρωμές, είναι μεταβιβάσεις χρημάτων από ένα Δημόσιο φορέα σε έναν ιδιώτη, έναν οργανισμό ή κάποιον άλλο Κρατικό φορέα, για την οποία (μεταβίβαση) το Δημόσιο:

1. Δεν λαμβάνει άμεσα κάποια αγαθά ή υπηρεσίες όπως για παράδειγμα θα συνέβαινε σε μια πώληση
2. Δεν αναμένει να εισπράξει στο μέλλον κάποια αμοιβή, όπως π.χ. θα συνέβαινε στην περίπτωση ενός δανείου
3. Δεν αναμένει κάποια οικονομική απόδοση, όπως π.χ. θα συνέβαινε σε μια επένδυση

Βέβαια, η μεταβίβαση από την πλευρά του Δημοσίου μπορεί να είναι σε χρηματική και μη-χρηματική μορφή. Το βασικό χαρακτηριστικό αυτών των μεταβιβάσεων είναι ότι δεν είναι ανταποδοτικές. Το Δημόσιο δηλαδή, δεν αναμένει κάποιο ανάλογο όφελος από τον επιχορηγούμενο.

Στην ενότητα PS 3410 αναφέρεται ότι «οι μεταβιβάσεις του Δημοσίου θα πρέπει να αναγνωρίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις του Κρατικού φορέα σαν έξοδα, κατά τη χρονική περίοδο που πληρούνται οι προϋποθέσεις της μεταβίβασης, με την επιπλέον προϋπόθεση ότι:

1. Η μεταβίβαση έχει εγκριθεί,
2. Ο δικαιούχος πληροί όλα τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αν υπάρχουν),
3. Το ποσό της μεταβίβασης μπορεί εύλογα να αποτιμηθεί.

Δεν είναι πάντοτε δυνατή η ακριβής εκτίμηση του ύψους των μεταβιβάσεων και γι' αυτό πολλές φορές χρειάζεται επανεκτίμησή τους. Το σίγουρο πάντως είναι ότι οποιοδήποτε ποσό αναγνωρίζεται, θα πρέπει να κατανέμεται στις επόμενες χρήσεις με τρόπο συστηματικό.

### **Μορφές Μεταβιβάσεων**

Τρία είναι τα βασικά είδη μεταβιβαστικών πληρωμών, τα οποία θα ήταν καλύτερο να μην μεταφραστούν: entitlements, transfers under shared cost agreements and grants.

**Entitlements.** Είναι μεταβιβάσεις που πραγματοποιεί το κράτος σε περίπτωση που ο δικαιούχος πληροί συγκεκριμένα κριτήρια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, δεν υπάρχει από την πλευρά του Δημοσίου διάκριση ως προς το ποιός δικαιούται τη μεταβίβαση και για τί ποσό (π.χ. το επίδομα ανεργίας). Η θέσπιση του αντίστοιχου Νόμου αποτελεί το χρονικό σημείο όπου το κράτος υποχρεούται να αναγνωρίσει την υποχρέωσή του. Το έξοδο θα πρέπει αντίστοιχα να αναγνωρίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις, του Κρατικού φορέα, της περιόδου που οι δυνητικοί δικαιούχοι πληρούν όλα τα κριτήρια επιλεξιμότητας.

**Transfers under Shared Cost Agreements.** Είναι η παροχή αποζημίωσης από το κράτος προς τον δικαιούχο για έξοδα που ο τελευταίος πραγματοποίησε, ως αποτέλεσμα συμφωνίας μεταξύ των δυο μερών. Είναι παραπλήσια με την προηγούμενη περίπτωση, με τη διαφορά ότι, εδώ πρέπει πρώτα να υπάρξει κάποια δαπάνη από την πλευρά του δικαιούχου, ούτως ώστε μετέπειτα να αποκτήσει ο τελευταίος το δικαίωμα αποζημίωσης. Η αναγνώριση αυτών των εξόδων, από την πλευρά του Δημοσίου, θα πρέπει να γίνεται όταν ο δικαιούχος πραγματοποιεί επιλέξιμες προς αποζημίωση δαπάνες και στο ποσοστό που αναλογεί στην εκάστοτε χρήση.

**Grants.** Το χαρακτηριστικό γνώρισμα των επιχορηγήσεων είναι ότι εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του Δημοσίου να εξετάζει κάθε φορά τις συνθήκες που επικρατούν και κατόπιν να αποφασίζεται η παροχή της επιχορήγησης, το ακριβές ποσό της και ο νόμιμός της δικαιούχος. Συμπεραίνεται ότι η επιχορήγηση, σε αντίθεση με τις άλλες δυο μορφές μεταβιβαστικών πληρωμών, δεν είναι απρόσωπη αλλά προφανώς απευθυντέα διοικητική πράξη.

Στην ενότητα PS 3410 γίνεται διάκριση σε πολιτισμικές επιχορηγήσεις, υποτροφίες, επιχορηγήσεις για έρευνα και επιχορηγήσεις για την περιφερειακή ανάπτυξη. Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο δυνητικός δικαιούχος πρέπει να αιτηθεί την επιχορήγηση, πληρώντας παράλληλα κάποιους όρους. Η διαφορά με την πρώτη μορφή μεταβίβασης (entitlements) είναι ότι εδώ, δεν αρκεί για το δυνητικό δικαιούχο να πληροί κάποια τυπικά κριτήρια. Παραμένει στη διακριτική ευχέρεια του Κρατικού οργάνου να αξιολογήσει την ουσία και να αποφανθεί για τη δυνατότητα του αιτούμενου να λάβει την επιχορήγηση.

Υπό αυτή την προϋπόθεση, η αίτηση και μόνο του δικαιούχου να λάβει την επιχορήγηση, δεν αποτελεί επαρκές κριτήριο για να αναγνωρίσει ο Δημόσιος φορέας, στις Οικονομικές του Καταστάσεις, το εν λόγω έξοδο. Η υποχρέωση του Κρατικού φορέα θα αναγνωρισθεί όταν έχει αξιολογηθεί η κάθε περίπτωση και έχει αποφασιστεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την παροχή της επιχορήγησης. Τελειώνοντας, θα πρέπει να γνωστοποιούνται σε κάθε ενδιαφερόμενο οι λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται από τον Κρατικό φορέα, ως προς τις επιχορηγήσεις, έτσι ώστε να κατανοούνται οι στόχοι της κυβερνητικής πολιτικής.

# 7 Λογιστική Αντιμετώπιση των Κρατικών Επιχορηγήσεων στην περίπτωση της μετάβασης από την Ελληνική Νομοθεσία στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

## 7.1 Γενικά

Έχουμε έως τώρα αναφέρει τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζονται λογιστικά οι Κρατικές Επιχορηγήσεις, με βάση αυτά που προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία και αυτά που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Είδαμε ότι υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους το Κράτος παρεμβαίνει αναφορικά με τις Επιχορηγήσεις. Στο πέμπτο κεφάλαιο όπου εξετάσαμε το αρμόδιο για τις επιχορηγήσεις Πρότυπο, το Δ.Λ.Π. 20, είδαμε παραλλαγές που δεν συναντώνται στην ελληνική πρακτική διότι δεν προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία. Από την άλλη, υπάρχουν περιπτώσεις επιχορηγήσεων που προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία, αλλά δεν αντιμετωπίζονται από το Δ.Λ.Π. 20. Ο τρόπος με τον οποίο παρεμβαίνει το κράτος είναι προφανώς, μεταξύ άλλων, και θέμα «κουλτούρας» και γι' αυτό άλλωστε υπάρχουν αυτές οι διαφοροποιήσεις από χώρα σε χώρα.

Για το λόγο αυτό, είναι ζωτικής σημασίας να βρούμε ένα συγκριτικό μέγεθος για να δούμε πώς θα μπορέσουν κάποια στιγμή οι ρυθμίσεις της νομοθεσίας σε εθνικό επίπεδο να εναρμονιστούν με τα Πρότυπα σε Διεθνές επίπεδο. Άλλωστε, το παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον δεν αφήνει πολλά περιθώρια στις επιχειρήσεις, οι οποίες σύντομα θα πρέπει να εναρμονιστούν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Θα πρέπει συνεπώς, σε εθνικό επίπεδο, να διαθέτουμε τους κατάλληλους λογιστικούς χειρισμούς που να συνάδουν και να μπορούν να εναρμονιστούν με τα Δ.Λ.Π. Δεν είναι υπερβολή να πούμε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων έχει, με τον ένα ή τον άλλο τρόπο, επιχορηγηθεί από το ελληνικό Δημόσιο. Όπως έχουμε αναφέρει και σε άλλη θέση, το πιο σημαντικό νομοθέτημα που υπάρχει εδώ και πολλά χρόνια στην Ελλάδα και συνεχίζει να υπάρχει και σήμερα, και αφορά πληθώρα επιχειρήσεων, είναι ο Αναπτυξιακός Νόμος που στη σημερινή του μορφή, προβλέπει τέσσερα συγκεκριμένα είδη Επιχορήγησης.

Έχοντας εξετάσει στα προηγούμενα κεφάλαια διακριτά τη λογιστική αντιμετώπιση των ειδών ενίσχυσης, στα πλαίσια του Ν.3299/04 και των Δ.Λ.Π., παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να προχωρήσουμε σε μια συγκριτική ανάλυση των ειδών ενίσχυσης που προβλέπονται από τον Αναπτυξιακό Νόμο και πώς αυτά



τα είδη ενίσχυσης αντιμετωπίζονται, αν αντιμετωπίζονται, από το Δ.Λ.Π. 20. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα πρέπει να δούμε ποιών άλλων Προτύπων η συνδρομή απαιτείται, ούτως ώστε να μπορέσουν να αντιμετωπιστούν λογιστικά οι Επιχορηγήσεις του Νόμου 3299/2004. Με άλλα λόγια, υποθέτουμε περιπτώσεις ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν υπαχθεί στα πλαίσια του Αναπτυξιακού Νόμου και επιθυμούν να υιοθετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Και αυτό το κάνουμε και για τα τέσσερα είδη ενισχύσεων.

## **7.2 Δωρεάν Άμεση Επιχορήγηση Πάγιων Επενδύσεων**

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, το συγκεκριμένο είδος ενίσχυσης αποτελεί το πιο συνηθισμένο στην πράξη και το πιο απλό στην αντιμετώπισή του. Στις προηγούμενες ενότητες της εργασίας μας έχουμε καλύψει επαρκώς, σε θεωρητικό και πρακτικό επίπεδο, το συγκεκριμένο είδος επιχορήγησης. Δεν υπάρχουν ουσιώδεις δυσκολίες στη μετάβαση από τη μια νομοθεσία στην άλλη, απλά σύμφωνα με τη «φιλοσοφία» των Δ.Λ.Π., η εκάστοτε επιχείρηση αντιμετωπίζει το ποσό της επιχορήγησης ως Υποχρέωση ή Αφαιρετικά από την αξία του Περιουσιακού Στοιχείου και όχι ως Ίδιο Κεφάλαιο. Παραπέμπουμε τον αναγνώστη στις ενότητες 4.2 του τέταρτου και 5.6 του πέμπτου κεφαλαίου, όπου κάνουμε εκτενή αναφορά στο θέμα.

## **7.3 Επιδότηση του Κόστους της Δημιουργούμενης Απασχόλησης**

Και αυτό το είδος ενίσχυσης δεν παρουσιάζει ιδιαίτερη δυσκολία σε περίπτωση υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. Είναι τέτοιοι οι όροι που προβλέπονται από τον Αναπτυξιακό Νόμο, που αντιμετωπίζονται επαρκώς από το Δ.Λ.Π. 20. Άλλωστε το Παράδειγμα 3 της υποενότητας 5.7 του πέμπτου κεφαλαίου, αποτελεί ένα εντελώς ρεαλιστικό σενάριο που αφορά πολλές ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν υπαχθεί στον Αναπτυξιακό Νόμο όπως ισχύει. Η επιχορήγηση αντιμετωπίζεται αποκλειστικά με βάση τις πρόνοιες του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 20.

## **7.4 Επιδότηση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης – Αντιμετώπιση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»<sup>37</sup>**

### **7.4.1 Γενικά**

Τα πράγματα αναφορικά με αυτό το είδος ενίσχυσης δεν είναι και τόσο απλά. Ο λόγος είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, «επιφυλάσσουν» μια εντελώς διαφορετική προσέγγιση σε σχέση με την ελληνική νομοθεσία, ως προς το θέμα των μισθώσεων. Η ανάλυση του σχετικού Προτύπου ξεφεύγει από το αντικείμενο που πραγματεύεται η παρούσα εργασία. Είναι όμως απαραίτητο να αναπτύξουμε εδώ τα κρίσιμα εκείνα σημεία που θα μας βοηθήσουν να κατανοήσουμε τις διαφορές στους λογιστικούς χειρισμούς που θα αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις που υπάγονται ή θα υπαχθούν στον Ν.3299/2004 και πρόκειται να υιοθετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

### **7.4.2 Η προσέγγιση της ελληνικής νομοθεσίας για τις «Μισθώσεις»**

Αποτελεί γενική διαπίστωση ότι το θέμα των Μισθώσεων στην Ελλάδα αντιμετωπίστηκε, με το Νόμο 1665/1986<sup>38</sup>, καθυστερημένα και ανεπαρκώς. Στο άρθρο 1 του προαναφερθέντος Νόμου δίνεται ο ορισμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης:

«Με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης η κατά το άρθρο 2 εταιρία (σ.σ. χρηματοδοτικής μίσθωσης) υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση κινητού (με το Νόμο 2367/1995 προστέθηκε και «ακινήτου») πράγματος που προορίζεται για την επιχείρηση ή το επάγγελμα του αντισυμβαλλομένου της, παρέχοντάς του συγχρόνως το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Οι συμβαλλόμενοι έχουν την ευχέρεια να ορίσουν ότι το δικαίωμα αγοράς μπορεί να ασκηθεί και πριν από τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης».

Με βάση το ελληνικό νομικό πλαίσιο, χρηματοδοτικές μισθώσεις μπορούν να κάνουν συγκεκριμένες εταιρίες, αφότου λάβουν ειδική άδεια, και στην πλειοψηφία των περιπτώσεων οι εταιρίες αυτές είναι θυγατρικές τραπεζών. Οι εταιρίες αυτές (Leasing), ύστερα από συμφωνία με τον εκάστοτε πελάτη-επιχείρηση, αγοράζουν για λογαριασμό του το πάγιο (μίσθωμα) και του το μισθώνουν με μια σύμβαση «χρηματοδοτικής μίσθωσης». Τα πάγια αυτά οι εταιρίες "Leasing" τα εμφανίζουν στον Ισολογισμό τους, στις ασώματες ακινητοποιήσεις, και τα αποσβένουν κανονικά. Κάθε χρόνο καταχωρούν στα έσοδά τους τα ενοίκια που εισπράττουν

<sup>37</sup> International Accounting Standard 17, Leases.

<sup>38</sup> Νόμος 1665/1986, Άρθρο 1, Χρηματοδοτικές Μισθώσεις (Leasing).

από τα μισθώματα που πληρώνουν οι «ενοικιάστριες» επιχειρήσεις. Μετά τη λήξη της σύμβασης, ο μισθωτής καταβάλλει στην εταιρία Leasing ένα επιπλέον ποσό (αρκετά χαμηλότερο από την τρέχουσα πραγματική αξία του μισθώματος) και αποκτά την κυριότητα του παγίου. Η εταιρία Leasing τότε το διαγράφει από τα βιβλία της και καταχωρεί στα έσοδά της το τίμημα της τελικής πώλησης.

Ο μισθωτής από την άλλη πλευρά, δεν καταχωρεί το πάγιο που αποκτά με χρηματοδοτική μίσθωση στα βιβλία του, διότι δεν του ανήκει κατά κυριότητα. Αυτό που καταχωρεί, είναι το έξοδο που καταβάλλει σε κάθε χρήση για το μίσθωμα. Στο τέλος της μισθωτικής περιόδου, καταβάλλει και το τελικό ποσό για να του μεταβιβαστεί η κυριότητα και μπορεί πλέον να το εμφανίσει στα βιβλία του, στην αξία όμως που το απόκτησε. Αυτό βέβαια, στην περίπτωση που η περίοδος χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι κατά πολύ μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή του παγίου, σημαίνει ότι ο μισθωτής θα εμφανίσει το εν λόγω πάγιο σε αξία πολύ μικρότερη από την τρέχουσα αξία του. Ο λόγος είναι ότι η εταιρία Leasing, για φορολογικούς λόγους, θα το έχει αποσβέσει κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου με πολύ μεγαλύτερους συντελεστές.

Τέλος, να αναφέρουμε ότι εκτός από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, υπάρχουν και οι λειτουργικές οι οποίες ορίζονται αρνητικά. Δηλαδή, «λειτουργική μίσθωση είναι αυτή που δεν είναι χρηματοδοτική».

#### **7.4.3 Η προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 17 για τις «Μισθώσεις»<sup>39</sup>**

Η προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 17 για τις μισθώσεις έχει το έρεισμά της στην αντίληψη ότι η ουσία θα πρέπει να υπερισχύει του τύπου. Αυτή είναι και η ουσιαστική διαφορά του Προτύπου από την ελληνική Νομοθεσία που αντιμετωπίζει το θέμα με βάση του ποιος διατηρεί την κυριότητα. Με βάση το Δ.Λ.Π. 17 εάν με την παράδοση ενός παγίου στο μισθωτή, στην ουσία μεταβιβάζονται οι κίνδυνοι και τα οφέλη που το αφορούν, τότε μιλάμε για χρηματοδοτική μίσθωση. Εάν δεν μεταβιβάζονται οι κίνδυνοι ή το ποσό που χρειάζεται στο τέλος της μίσθωσης για να αποκτήσει ο μισθωτής το πάγιο, είναι κοντά στην τότε εύλογη αξία του, τότε η μίσθωση είναι λειτουργική.

Το Πρότυπο αναφέρει ενδεικτικά κάποιες περιπτώσεις που κανονικά οδηγούν στην κατάταξη της μίσθωσης ως χρηματοδοτικής:<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Ντζανάτος Δημήτρης, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Βιβλίο Πρώτο, Εκδόσεις Καστανιώτη, 1η Έκδοση, Αθήνα 2008. Σελ.211, 220, 221

<sup>40</sup> Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Εκδόσεις Σακέλλη, Τόμος Β', 2η Έκδοση, Αθήνα 2003. Σελ 460.

- Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθώσεως.
- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί, έτσι που, κατά την έναρξη της μισθώσεως να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- Η διάρκεια της μισθώσεως εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, μολονότι ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.
- Κατά την έναρξη της μισθώσεως η παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων ισούται με την Εύλογη Αξία του παγίου.
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσεως, ούτως ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιεί αυτά χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις.
- Αν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.
- Κέρδη και Ζημιές από τη διακύμανση της πραγματικής αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή εκπτώσεως μισθώματος που ισοσταθμίζει το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης κατά το τέλος της μισθώσεως).
- Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση για μια περίοδο παράτασης, με μίσθωμα το οποίο είναι ουσιαστικά χαμηλότερο από το τρέχον.

Στην πράξη, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις συνεπάγονται τελικά τη μεταβίβαση της κυριότητας του παγίου στο μισθωτή. Διατηρείται η κυριότητα από την εταιρία Leasing, ενώ στο τέλος της σύμβασης, ο μισθωτής πρέπει να καταβάλει ένα συμβολικό ποσό για να αποκτήσει την πλήρη κυριότητα του παγίου. Σε όλο το διάστημα της μίσθωσης, αυτός αξιοποιεί όλα τα πλεονεκτήματα που δίνει η χρήση του παγίου και έχει και όλες τις επιβαρύνσεις που αφορούν τη χρήση του.

Δηλαδή, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι κάτι αντίστοιχο με τη χορήγηση ενός μακροπρόθεσμου δανείου για αγορά παγίου, όπου ο δανειστής παρακρατεί την κυριότητα πάνω στο ακίνητο, όχι γιατί ο ίδιος θέλει να το χρησιμοποιήσει, αλλά σαν ένα μηχανισμό νομικής εξασφάλισης ότι ο δανειζόμενος θα του καταβάλει τις δόσεις εξόφλησης της αξίας του δανείου που του χορήγησε.

Με τη λογική του Δ.Λ.Π. 17, ο μισθωτής είναι αυτός που θα πρέπει να καταχωρήσει το πάγιο στα βιβλία του, στις ενσώματες ακινητοποιήσεις,

πιστώνοντας αντίστοιχα ένα λογαριασμό υποχρέωσης η οποία θα μειώνεται με κάθε εξόφληση των τοκοχρεολυσιών της μίσθωσης. Αυτή η υποχρέωση την ημερομηνία της απόκτησης είναι ίση με την αξία του παγίου. Τυχόν επιπλέον έξοδα που έχει κάνει ο μισθωτής για την απόκτηση του παγίου θα πρέπει να προσαυξάνουν την αξία κτήσης του παγίου, έτσι ώστε να αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Γενικά, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το πάγιο που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση, όπως και τα υπόλοιπα πάγιά του.

Ο μισθωτής είναι υποχρεωμένος να καταβάλει κατά τη διάρκεια της σύμβασης μια σειρά από μισθώματα. Αυτά μπορεί να μην είναι ίσα κάθε φορά και πιθανόν να διαφέρουν από την αξία του παγίου την ημερομηνία της απόκτησής του, καθώς περιλαμβάνουν και τόκους. Θα πρέπει ο μισθωτής να υπολογίσει κατά τη διάρκεια της σύμβασης μια χρηματική εκροή, σταθερού ποσού. Η εκροή αυτή είναι το λεγόμενο τοκοχρεολύσιο, που ένα μέρος της αποτελεί την υποχρέωση που συνεπάγεται η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και το άλλο είναι τα χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι). Κάθε φορά που ο μισθωτής θα καταβάλει ένα μίσθωμα, ένα μέρος θα χρεώνει (και συνεπώς θα μειώνει) την υποχρέωση και το άλλο θα επιβαρύνει, ως έξοδο, τα Αποτελέσματα Χρήσης.

#### **7.4.4 Εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 17 στα πλαίσια του Αναπτυξιακού Νόμου**

Έχοντας αναλύσει επαρκώς τα όσα προβλέπει το Πρότυπο 17 για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, είμαστε πλέον σε θέση να αντιμετωπίσουμε λογιστικά το συγκεκριμένο είδος ενίσχυσης, όπως αυτό προβλέπεται από τον Νόμο 3299/2004. Επισημαίνουμε ότι υποθέτουμε μια ελληνική επιχείρηση που υπαγάγει επένδυσή της στην «επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης» και επιθυμεί να εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Θα χρησιμοποιήσουμε τα δεδομένα του παραδείγματος 1, της ενότητας 4.3, του τέταρτου κεφαλαίου, όπου έχουμε παραθέσει όλες τις προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές. Για την καλύτερη δυνατή σύγκριση, παραθέτουμε εδώ τις Οικονομικές Καταστάσεις της υποθετικής επιχείρησης, όπως αυτές θα είχαν διαμορφωθεί κατά τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, πάντα με βάση την ελληνική νομοθεσία.

#### **ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

<b>Έτη</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
<b>41.10.XXX Αφορολόγητα Αποθεματικά ν.3299/2004 για την</b>	€160.000	€320.000	€480.000

αγορά Πάγιου εξοπλισμού με "Leasing" (Ανά Πάγιο)			
--	--	--	--

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011
62.04 Έξοδα από την καταβολή Μισθωμάτων βάσει της σύμβασης "Leasing"	(€400.000)	(€400.000)	(€400.000)

Να διευκρινίσουμε ότι μετά το τέλος της συμβατικής περιόδου, το 2011, η επιχείρηση θα αγοράσει το μηχανολογικό εξοπλισμό σε μια προκαθορισμένη (συμβολική) τιμή. Εμάς μας ενδιαφέρουν οι λογιστικοί χειρισμοί μέχρι τότε και γι' αυτό δεν λάβαμε υπόψη μας αυτό το γεγονός.

Στη συνέχεια, θα υποθέσουμε ότι η επιχείρησή μας εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και θα παραθέσουμε τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Επισημαίνουμε ότι για λόγους απλοποίησης, σχετικά με την αντιμετώπιση της Υποχρέωσης στα πλαίσια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, δε θα διαχωρίσουμε το μίσθωμα στο μέρος που αναλογεί στην υποχρέωση και στο μέρος που αναλογεί στα χρηματοοικονομικά έξοδα. Κάτι τέτοιο δεν έχει τίποτα να προσδώσει στην κατανόηση του θέματος που εξετάζουμε, καθώς εμάς μας ενδιαφέρει να εξετάσουμε το θέμα από την πλευρά του λογιστικού χειρισμού της Κρατικής Επιχορήγησης και αυτό δεν επηρεάζεται από την αναλογία χρεολυσίου-τόκου. Με το ίδιο σκεπτικό, θα υποθέσουμε ότι στα πλαίσια της απόκτησης του πάγιου εξοπλισμού, δεν πραγματοποιήθηκαν επιπλέον έξοδα προσαυξητικά της αξίας κτήσης του εν λόγω εξοπλισμού. Τέλος, θα κάνουμε την υπόθεση ότι ο αποκτώμενος, με μίσθωση, μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται με 15% ετησίως σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο.

Με τη σύναψη της Σύμβασης και την εγκατάσταση του μηχανολογικού εξοπλισμού, θα πρέπει να γίνει η παρακάτω εγγραφή:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (1-1-2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>12 ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (Διακριτά για κάθε Πάγιο)</b>	<b>€1.200.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>45 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΝΑΨΗ</b>		<b>€1.200.000</b>

<b>ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ</b>		
<b>Αιτιολογία: Απόκτηση Πάγιου Εξοπλισμού με “Leasing”</b>		

Κατά την άποψή μας, και αφού ληφθούν υπόψη οι πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 20 σχετικά με την αναγνώριση των Επιχορηγήσεων, θα πρέπει η επιχείρηση σε αυτό το χρονικό σημείο να αναγνωρίσει στο σύνολό της την Επιχορήγηση που δικαιούται να λάβει από το Δημόσιο στα επόμενα τρία χρόνια που διαρκεί η συμβατική περίοδος. Από τη στιγμή που η «φιλοσοφία» των Προτύπων της επιβάλλει να αναγνωρίζει στα βιβλία της το σύνολο των Παγίων, θεωρούμε λογικό, η επιχείρηση να νομιμοποιείται να αναγνωρίζει στο σύνολό της και την προβλεπόμενη, βάσει της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης, Επιχορήγηση. Αυτό βέβαια δεν προβλέπεται από τον Ν.3299/2004 όπως ισχύει, αφού όπως είδαμε, αναγνωρίζει την επιχορήγηση μετά από την εκάστοτε καταβολή του μισθώματος. Για το θέμα θα πρέπει να ληφθεί άμεσα μέριμνα στον Αναπτυξιακό Νόμο, ώστε να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και να μην υπάρχουν μεγάλες διαφοροποιήσεις (στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων) ανάλογα με το ποια νομοθεσία θα εφαρμοστεί.

<b>2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (1-1-2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ 3299/04</b>	<b>€480.000</b>	
<b>ΣΕ: ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (Επιχορήγηση για την Απόκτηση Πάγιου Εξοπλισμού με Leasing)</b>		<b>€480.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αναγνώριση Επιχορήγησης</b>		

Κατόπιν, με την καταβολή του πρώτου μισθώματος θα διενεργηθεί η παρακάτω εγγραφή μείωσης της Υποχρέωσης:

<b>3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-3-2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>45 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΝΑΨΗ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ</b>	<b>€100.000</b>	
<b>ΣΕ: 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		<b>€100.000</b>

<b>Αιτιολογία: Καταβολή πρώτου μισθώματος</b>		
---	--	--

Στη συνέχεια η επιχείρηση εισπράττει την αναλογούσα, βάσει του μισθώματος που κατέβαλε, επιχορήγηση:

<b>4η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-3-2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>	<b>€40.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>33 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ</b>		<b>€40.000</b>
<b>Αιτιολογία: Είσπραξη Επιχορήγησης</b>		

Κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2009, θα διενεργηθούν άλλες τρεις εγγραφές σαν την 3η και άλλες τρεις σαν την 4η εγγραφή, καθώς έτσι προβλέπεται από τη σύμβαση Leasing. Στο τέλος, δηλαδή, του 2009 θα έχουν καταβληθεί μισθώματα συνολικής αξίας €400.000 και θα έχει εισπραχθεί ανάλογα επιχορήγηση ύψους €160.000.

Επιπλέον, στις 31-12-2009 θα πρέπει να υπολογιστούν και οι νόμιμες αποσβέσεις του πάγιου εξοπλισμού, οπότε θα γίνει η κατάλληλη εγγραφή:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-12-2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ (Διακριτά για κάθε Πάγιο)</b>	<b>€180.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>12.99.XXX ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ (Διακριτά για κάθε Πάγιο)</b>		<b>€180.000</b>
<b>Αιτιολογία: Λογισμός Αποσβέσεων (15%)</b>		

Με βάση την Αρχή της Συσχέτισης, κατά το ίδιο ποσοστό (15%), θα πρέπει να αναγνωριστεί το έσοδο της επιχορήγησης που αντιστοιχεί στη χρήση 2009:

<b>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (31-12-2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>€72.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		



<b>ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ)</b>		<b>€72.000</b>
<b>Αιτιολογία: Καταχώρηση στα Αποτελέσματα της Επιχορήγησης</b>		

Ανάλογοι θα είναι οι λογιστικοί χειρισμοί και κατά τις επόμενες δύο χρήσεις (2010, 2011). Οπότε οι Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης κατά την τριετία της χρηματοδοτικής μίσθωσης θα έχουν ως εξής:

### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Έτη	2009	2010	2011
Μηχ.	€1.200.000	€1.200.000	€1.200.000
Απ/να Μηχ.	(€180.000)	(€360.000)	(€540.000)
<b>Αναπόσβεστη Αξία</b>	<b>€1.020.000</b>	<b>€840.000</b>	<b>€660.000</b>
Απαιτήσεις κατά του ελληνικού δημοσίου	€320.000	€160.000	-
Υποχρεώσεις από Χρηματοδοτική Μίσθωση	€800.000	€400.000	-
<b>Έσοδα επόμενων χρήσεων</b>	<b>€408.000</b>	<b>€336.000</b>	<b>€264.000</b>

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011
<b>Λοιπά Έσοδα (Αναλογούσες στη χρήση Επιχορηγήσεις)</b>	<b>€72.000</b>	<b>€72.000</b>	<b>€72.000</b>
<b>Αποσβέσεις</b>	<b>(€180.000)</b>	<b>(€180.000)</b>	<b>(€180.000)</b>

Είναι προφανές, κατά τους παραπάνω λογιστικούς χειρισμούς, ότι επιλέξαμε τη μέθοδο του «αναβαλλόμενου εισοδήματος», μια δυνατότητα που μας δίνεται από το Δ.Λ.Π. 20. Θα μπορούσαμε εναλλακτικά να επιλέξουμε τη μέθοδο της

«αφαίρεσης από τη λογιστική αξία». Όπως είδαμε στα αντίστοιχα κεφάλαια όπου αναλύσαμε αυτές τις δύο μεθόδους, το τελικό αποτέλεσμα δεν διαφοροποιείται. Μεταβάλλεται απλώς το μέγεθος ορισμένων κονδυλίων, όπως η αξία κτήσης των «μηχανημάτων», οι «αποσβέσεις» που υπολογίζονται και βεβαίως δεν υφίστανται οι λογαριασμοί «έσοδα επόμενων χρήσεων» και «λοιπά έσοδα». Σε αυτήν την περίπτωση, οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις θα έχουν ως εξής:

### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Έτη	2009	2010	2011
Μηχ.	€720.000	€720.000	€720.000
Απ/να Μηχ.	(€108.000)	(€216.000)	(€324.000)
Αναπόσβεστη Αξία	€612.000	€504.000	€396.000
Απαιτήσεις κατά του ελληνικού δημοσίου	€320.000	€160.000	-
Υποχρεώσεις από Χρηματοδοτική Μίσθωση	€800.000	€400.000	-

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Έτη	2009	2010	2011
Αποσβέσεις	(€108.000)	(€108.000)	(€108.000)

Από όλα τα προηγούμενα γίνεται φανερό πόσο μεγάλη είναι η διαφοροποίηση που επέρχεται στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων που θα επιλέξουν να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πριν πούμε οτιδήποτε, να σημειώσουμε ότι στην περίπτωση των Δ.Λ.Π., προσδιορίσαμε υποθετικά το ύψος των αποσβέσεων στο 15%. Αν είχαμε επιλέξει άλλο ποσοστό π.χ. 30%, το ύψος ορισμένων κονδυλίων θα διέφερε σημαντικά.

Στην περίπτωση της ελληνικής νομοθεσίας, το ύψος της απόσβεσης δεν έχει καμία επίδραση στα κονδύλια των Οικονομικών Καταστάσεων, αφού η επιχορηγούμενη επιχείρηση δεν είναι αυτή που υπολογίζει στα βιβλία της αποσβέσεις. Άρα λοιπόν θα πρέπει να έχουμε εξ' αρχής κατά νου ότι η υπόθεση που κάνουμε (σ.σ. ως προς το ύψος της απόσβεσης) επηρεάζει ουσιαστικά τα συμπεράσματα που θα βγάλουμε. Εν πάση περιπτώσει, σε μια πραγματική περίπτωση, θα προβλέπεται ένας συντελεστής απόσβεσης και η σύγκριση των δύο

νομοθεσιών θα είναι ζήτημα πραγματικό. Αυτό σε καμία περίπτωση δεν αναιρεί την ορθότητα των λογιστικών μας χειρισμών.

Ας πάρουμε σαν βάση σύγκρισης το έτος 2009. Στο τέλος της χρήσης βλέπουμε ότι η Καθαρή Θέση (η διαφορά, δηλαδή, Ενεργητικού και Υποχρεώσεων) με τα Δ.Λ.Π. έχει αυξηθεί κατά €132.000 ενώ με την ελληνική νομοθεσία κατά €160.000. Δηλαδή, με τα ελληνικά πρότυπα είναι βελτιωμένη κατά €28.000.

Από την άλλη όμως, το Αποτέλεσμα της Χρήσης είναι ευμενέστερο με τα Δ.Λ.Π. κατά €292.000. Αφού με τα Δ.Λ.Π. τα έξοδα των αποσβέσεων είναι €180.000 και θα πρέπει να υπολογίσουμε και το έσοδο της επιχορήγησης €72.000. Άρα η τελική επιβάρυνση του αποτελέσματος είναι €108.000. Με βάση την ελληνική νομοθεσία η επιβάρυνση αυτή είναι €400.000. Βέβαια, με την ελληνική νομοθεσία, μετά το τέλος της χρήσης 2011 η επιβάρυνση αυτή παύει να υπάρχει, αφού εξοφλείται στο σύνολό του το μίσθωμα. Αντίθετα με τα Δ.Λ.Π., η επιβάρυνση των €108.000 θα συνεχιστεί και σε επόμενες χρήσεις μέχρι να αποσβεστεί πλήρως ο μηχανολογικός εξοπλισμός.

Στο τέλος της τριετίας το ύψος της Καθαρής Θέσης είναι €480.000 με την ελληνική νομοθεσία και €366.000 με τα Δ.Λ.Π. Μάλιστα, στον Ισολογισμό με βάση την ελληνική νομοθεσία θα παραμείνει αμετάβλητο στις επόμενες χρήσεις, ενώ θα μειώνεται συνεχώς στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. Τέλος, μην ξεχνάμε, ότι με βάση την ελληνική νομοθεσία, μετά το τέλος της τριετίας η επιχείρηση θα αποκτήσει τον εξοπλισμό σε μια δεδομένη τιμή και θα υπολογίζει από εκεί και έπειτα τις νόμιμες, βάσει αυτής της τιμής, αποσβέσεις. Κάτι τέτοιο δεν υφίσταται στην περίπτωση των Δ.Λ.Π.

Τελειώνοντας, πρέπει να αναφέρουμε ξανά ότι, οι παραπάνω συγκρίσεις έγιναν αποκλειστικά στη βάση της υπόθεσης του σταθερού συντελεστή απόσβεσης, ύψους 15%. Οποιαδήποτε, γενική και αφηρημένη, προσπάθεια σύγκρισης του κατά πόσο μια επιχείρηση κερδίζει ή χάνει από την υιοθέτηση της μιας ή της άλλης νομοθεσίας, δεν έχει κανένα νόημα.

## **7.5 Φορολογική Απαλλαγή – αντιμετώπιση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»<sup>41</sup>**

Από τα τέσσερα είδη ενίσχυσης που προβλέπονται στον Αναπτυξιακό Νόμο, αυτό που απέχει εκ βάθρων από τη φιλοσοφία των Προτύπων, είναι η φορολογική απαλλαγή. Αυτό το λέμε διότι, στο ίδιο το Δ.Λ.Π. 20 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι «.....Το Πρότυπο δεν καλύπτει τα πλεονεκτήματα που παρέχει το κράτος τα οποία σχετίζονται με τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος ή εκπίπτουν από το φόρο

---

<sup>41</sup> International Accounting Standard 12, Income Taxes.

εισοδήματος (π.χ. φοροαπαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, πρόσθετες αποσβέσεις, μειωμένους φορολογικούς συντελεστές, κ.α.)», ο χειρισμός των οποίων καθορίζεται από το Δ.Λ.Π. 12. Είναι σκόπιμο συνεπώς, να αναλύσουμε τα βασικά σημεία του συγκεκριμένου Προτύπου, για να μπορέσουμε να κατανοήσουμε τον τρόπο που λειτουργεί και να αντιμετωπίσουμε το συγκεκριμένο είδος ενίσχυσης του Νόμου 3299/2004.

### **7.5.1 Γενικά για το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»<sup>42</sup>**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 12 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό που πρέπει να ακολουθείται για τους φόρους εισοδήματος και συγκεκριμένα τον τρόπο λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων. Στη συνέχεια, παραθέτουμε ορισμένους βασικούς ορισμούς που χρησιμοποιεί το Πρότυπο.

**Λογιστικό αποτέλεσμα** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μιας χρήσης, πριν την αφαίρεση του εξόδου για φόρους.

**Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά)** είναι το ποσό του κέρδους (ή της ζημίας) μιας χρήσης, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές και επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ή επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

**Φόροι έξοδα (φόροι έσοδα)** είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

**Τρέχων φόρος** είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αναλογούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά) μιας χρήσης.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν προσωρινές φορολογητέες διαφορές.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν: εκπεστές προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες στο μέλλον φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους στο μέλλον πιστωτικούς φόρους.

**Προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης στον Ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

---

<sup>42</sup> Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α', 1η Έκδοση, Αθήνα, Δεκέμβριος 2004. Δ.Λ.Π. 12, σελ.219-237.

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται
- Εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται.

**Φορολογική Βάση** ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό για φορολογικούς σκοπούς.

### 7.5.2 Αρχές που Διέπουν το Δ.Λ.Π. 12

Το Δ.Λ.Π. 12 διέπεται από τις παρακάτω βασικές αρχές:

- Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού (ή μιας υποχρέωσης) η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει (ή διακανονήσει) τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να αυξήσει ή να μειώσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρου (σε σχέση με αυτές που θα υπήρχαν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση), τότε η επιχείρηση, με λίγες εξαιρέσεις, πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης, στα Ίδια Κεφάλαια.

### 7.5.3 Διαφορά Λογιστικού και Φορολογικού Αποτελέσματος

Σε πολλά φορολογικά καθεστώτα, και στο δικό μας, το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογικό. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, είναι διαφορετικές από τους αντίστοιχους κανόνες που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές (π.χ. αφορολόγητες εκπτώσεις, διαφορετικά

κριτήρια αναγνώρισης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς, διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης κ.λπ.).

Υπάρχει λοιπόν από τη μια πλευρά ο τρέχων φόρος, ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της χρήσης και αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη (τρέχουσα) υποχρέωση της επιχείρησης.

Από την άλλη, υπάρχει η περίπτωση όπου το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογικό. Οι διαφορές αυτές μπορεί να οφείλονται είτε σε μόνιμους είτε σε προσωρινούς παράγοντες. Οι μόνιμες διαφορές οφείλονται σε λογιστικά αποτελέσματα που δεν πρόκειται ποτέ να αναγνωριστούν φορολογικά. Οι προσωρινές διαφορές αφορούν κονδύλια που επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, αλλά θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας άλλης χρήσης. Σε αυτήν την περίπτωση δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

#### **7.5.4 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας**

Η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας γίνεται συγκρίνοντας τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με τη φορολογική τους βάση.

- Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά, από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν, όταν η επιχείρηση ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία.
- Φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της υποχρέωσης, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά (προεισπραχθέντα έσοδα), η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική τους βάση, τότε αντίστοιχα και τα έξοδα που θα αφαιρεθούν από τα λογιστικά κέρδη όταν το στοιχείο πωληθεί ή χρησιμοποιηθεί, θα είναι μεγαλύτερα από τις φορολογικές εκπτώσεις που θα έχουν τα στοιχεία αυτά. Αυτό σημαίνει ότι θα προκύψει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο από το λογιστικό και θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος. Δημιουργείται λοιπόν, μια μελλοντική

φορολογική υποχρέωση, η οποία αναγνωρίζεται σήμερα ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική τους βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον, είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει αρκετά μελλοντικά φορολογικά κέρδη, έτσι ώστε να επωφεληθεί από τη φορολογική αυτή έκπτωση. Στην περίπτωση των υποχρεώσεων, ακολουθείται η αντίστροφη τεχνική. Όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης, είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική της βάση, τότε δημιουργείται μια προσωρινή εκπεστέα διαφορά, οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Υπάρχουν πολλά επιμέρους στοιχεία που μπορούν να ειπωθούν για το συγκεκριμένο Πρότυπο, τα οποία ξεφεύγουν από τα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Εμείς εδώ, αναφερθήκαμε σε βασικά σημεία τα οποία θα μας βοηθήσουν να κατανοήσουμε τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε το Δ.Λ.Π. 12 να χρησιμοποιηθεί, για την αντιμετώπιση του ζητήματος της «φορολογικής απαλλαγής» που προβλέπεται ως είδος κρατικής επιχορήγησης από τον σημερινό Αναπτυξιακό Νόμο.

### **7.5.5 Φορολογικά Κίνητρα<sup>43</sup>**

Ορισμένες φορές οι φορολογικές αρχές προσφέρουν στους φορολογούμενους πρόσθετα κίνητρα υπό μορφή εκπτώσεων στο φορολογητέο εισόδημα ή στον πληρωτέο φόρο. Αυτά τα κίνητρα μπορεί να αφορούν σε κεφαλαιουχικές δαπάνες, σε εξαγωγές ή σε έξοδα έρευνας και ανάπτυξης. Υπάρχουν πολλές ομοιότητες μεταξύ των:

- Κρατικών επιχορηγήσεων που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 20,
- Φορολογικών εκπτώσεων ή παρόμοιων φορολογικών οφελών που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 12,
- Εκπτώσεων σχετιζόμενων με επενδύσεις που δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής κανενός από τα δύο παραπάνω Πρότυπα.

Αν και το Δ.Λ.Π. 12 καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών, που μπορεί να προκύψουν από κρατικές επιχορηγήσεις ή από φορολογικές εκπτώσεις λόγω επένδυσης, δεν ασχολείται με τις μεθόδους λογιστικοποίησης κατά την είσπραξη αυτών των επιχορηγήσεων και εκπτώσεων. Συνεπώς, ένα πρόβλημα που ανακύπτει είναι ο καθορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης ορισμένων φορολογικών κινήτρων.

---

<sup>43</sup> Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.), Εξειδικευμένα Θέματα», Αθήνα, Ιούλιος 2007. σελ.772-774.

Το Δ.Λ.Π. 20 ορίζει τις κρατικές επιχορηγήσεις ως την ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος (οποιοδήποτε κρατικό φορέα), με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, ως ανταπόδοση της τήρησης ή της επικείμενης τήρησης από την επιχείρηση όρων που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η φύση του φορολογικού κινήτρου εμπίπτει στον ορισμό μιας κρατικής επιχορήγησης. Εντούτοις, οποιαδήποτε μορφή υποστήριξης παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφελών φορολογικής φύσεως (π.χ. φορολογικές απαλλαγές, πρόσθετες αποσβέσεις, μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές κ.λπ.), δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 20.

Ιδιαίτερη δυσκολία στην αντιμετώπιση των φορολογικών κινήτρων έχει ο χειρισμός των εκπτώσεων φόρων λόγω επενδύσεων διότι τέτοιες εκπτώσεις φόρων δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. 12 και Δ.Λ.Π. 20 και δεν καθορίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), οπότε είναι δύσκολο να προσδιοριστούν. Η ουσία της παροχής των εκπτώσεων αυτών θα πρέπει να αξιολογηθεί με προσοχή και να μη βασιστεί αυστηρά στην ορολογία που χρησιμοποιείται στη φορολογική νομοθεσία. Για παράδειγμα, μια φορολογική έκπτωση ή επιχορήγηση, σύμφωνα με την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία, μπορεί να αναφέρεται ως έκπτωση λόγω επένδυσης, ενώ ουσιαστικά η έκπτωση αυτή αποτελεί απλά μέρος της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου του ενεργητικού.

Ορισμένες άλλες επιχορηγήσεις ή εκπτώσεις φόρων από επενδύσεις είναι, ή μπορεί να είναι, ανακτήσιμες με μετρητά ή με κάποιο άλλο τρόπο (δεν ισχύει στην περίπτωση του Ν.3299/2004). Προφανώς εδώ, δε μιλάμε για φορολογικές εκπτώσεις, οπότε σε αυτή την περίπτωση δύνανται να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 20. Άλλες περιπτώσεις όπου οι εκπτώσεις φόρου δεν εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12 προκύπτουν όταν η επιχείρηση:

- Λαμβάνει πρόσθετες φορολογικές ελαφρύνσεις για τη διατήρηση ενός συγκεκριμένου ύψους λειτουργικών δραστηριοτήτων σε ένα συγκεκριμένο βιομηχανικό τομέα, περιοχή ή με έναν καθορισμένο αριθμό υπαλλήλων ή
- Λαμβάνει μια ενισχυμένη έκπτωση για τα έξοδα ενός συγκεκριμένου στοιχείου ενεργητικού ή ενός προγράμματος ή δραστηριότητας.

Συμπεραίνουμε ότι, θα πρέπει να εξετάζονται προσεκτικά οι ιδιαίτερες συνθήκες ώστε να προκρίνεται η εφαρμογή του ενός ή του άλλου Προτύπου. Σε κάθε περίπτωση μια έκπτωση φόρου από επενδύσεις αναγνωρίζεται μόνο στην περίοδο στην οποία μειώνει το φόρο έξοδο. Όποια μέθοδος και αν χρησιμοποιείται θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στις Σημειώσεις, η γνωστοποίηση των κρίσεων της Διοίκησης, κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών της επιχείρησης.



Ύστερα από όλη την ανάλυση που προηγήθηκε, θα επιχειρήσουμε σε αυτό το σημείο να δώσουμε ένα παράδειγμα χειρισμού του είδους ενίσχυσης της «φορολογικής απαλλαγής» σε μια σχετικά απλοποιημένη περίπτωση και κάνοντας τις ανάλογες υποθέσεις.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Έστω μια επιχείρηση, κατά το τελευταίο τρίμηνο του 2009, πραγματοποιεί παραγωγική επένδυση για την οποία, σύμφωνα με τα όσα προβλέπονται στον Αναπτυξιακό Νόμο, δικαιούται φορολογικής απαλλαγής ύψους €100.000. Ο τρόπος με τον οποίο θα χειριστούμε λογιστικά αυτή την Κρατική Επιχορήγηση, αιτιολογείται με βάση το εξής σκεπτικό: Η επιχείρηση, μειώνοντας το φόρο εισοδήματος, ουσιαστικά απαιτεί ένα ποσό το οποίο θα μπορούσε να είχε εισπράξει αν επέλεγε κάποιο άλλο είδος ενίσχυσης (π.χ. δωρεάν άμεση επιχορήγηση). Δεν είναι ότι πληρώνει σήμερα ένα μεγαλύτερο ποσό φόρου, λόγω διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης, το οποίο απαιτεί να συμψηφίσει αργότερα. Επί της ουσίας όμως, και η ουσία είναι πάνω από τον τύπο, πρόκειται για ανάλογη απαίτηση.

Η πρώτη εγγραφή θα διενεργηθεί με την πραγματοποίηση της επένδυσης από την πλευρά της επιχείρησης και την έναρξη της παραγωγικής της λειτουργίας, οπότε και η επιχείρηση τεκμηριώνει το δικαίωμά της να υπαχθεί στην ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής.

<b>1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλη του 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ</b>	<b>€100.000</b>	
<b>ΣΕ:</b>		
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b>		<b>€100.000</b>
<b>(ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ)</b>		
<b>Αιτιολογία: Αναγνώριση Κρατικής Επιχορήγησης</b>		

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση στη χρήση 2009 πραγματοποίησε κέρδη στα οποία αναλογεί φόρος εισοδήματος €175.000. Το ποσό αυτό του φόρου παρακολουθείται στην πίστωση του 54.08.XXX, από τον οποίο στο τέλος της χρήσης θα μεταφερθεί στον 88.08 «Φόρος Εισοδήματος». Στην περίπτωσή μας όμως υπάρχει το ποσό του αναβαλλόμενου εισοδήματος το οποίο θα συμψηφίσει εν μέρει αυτή την υποχρέωση. Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλη του 2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>88.08 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>€75.000</b>	
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ)</b>	<b>€100.000</b>	
ΣΕ:		
<b>54.08.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>		<b>€175.000</b>
<b>Αιτιολογία: Συμψηφισμός Φόρου Εισοδήματος με την Κρατική Επιχορήγηση</b>		

Τέλος, αφού χρησιμοποιήσαμε την Κρατική Επιχορήγηση, θα πρέπει να δείξουμε ότι δεν απαιτείται πλέον αυτό το ποσό:

3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλη του 2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<b>54.08.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>	<b>€100.000</b>	
ΣΕ:		
<b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ</b>		<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Διαγραφή της Απαίτησης</b>		

Μετά τις παραπάνω εγγραφές οι λογαριασμοί «αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση» και «έσοδα επόμενων χρήσεων» έχουν κλείσει. Ο φόρος εισοδήματος (λογαριασμός 88.08) είναι χρεωμένος με €75.000 και στη συνέχεια θα πιστωθεί με αυτό το ποσό (μαζί με άλλους λογαριασμούς) εις βάρος του λογαριασμού 88.99 «αποτελέσματος προς διάθεση».

Στο παράδειγμά μας υποθέσαμε ότι τα κέρδη της επιχείρησης και άρα και ο αναλογών φόρος εισοδήματος, υπερκαλύπτουν το ποσό της φορολογικής απαλλαγής που δικαιούται η επιχείρηση. Σε περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν, ο Νόμος, δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να καλύψει την απαίτησή της για φορολογική απαλλαγή με κέρδη επόμενων χρήσεων. Αν υποθέσουμε, λοιπόν, ότι με βάση τα κέρδη του 2009 η επιχείρηση είχε φορολογική υποχρέωση €75.000 τότε οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

1η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλη του 2009)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
---	--------	---------

<b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ</b> <b>ΣΕ:</b> <b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</b> <b>(ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ)</b>	<b>€100.000</b>	<b>€100.000</b>
<b>Αιτιολογία: Αναγνώριση Κρατικής Επιχορήγησης</b>		

Η πρώτη εγγραφή είναι η ίδια όπως και παραπάνω.

<b>2η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλη του 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ)</b> <b>ΣΕ:</b> <b>54.08.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ</b> <b>ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b>	<b>€75.000</b>	<b>€75.000</b>
<b>Αιτιολογία: Συμφηφισμός Φόρου Εισοδήματος με την Κρατική Επιχορήγηση</b>		

Στη δεύτερη εγγραφή συμφηφίζεται ένα μέρος του αναβαλλόμενου εισοδήματος, ενώ στην πίστωση του λογαριασμού αυτού παραμένουν άλλες €25.000 για να συμφηφίσουν φορολογικές υποχρεώσεις επόμενων χρήσεων.

<b>3η ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ (Τέλη του 2009)</b>	<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>	<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>
<b>54.08.XXX ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ</b> <b>ΣΕ:</b> <b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ</b> <b>ΑΠΑΙΤΗΣΗ</b>	<b>€75.000</b>	<b>€75.000</b>
<b>Αιτιολογία: Διαγραφή της Απαίτησης</b>		

Η τρίτη εγγραφή, στη βάση του διπλογραφικού συστήματος, δείχνει και αυτή με τη σειρά της, αυτήν ακριβώς την απαίτηση της επιχείρησης (€25.000) από την αναβαλλόμενη φορολογία.

## **8** Εμπειρική Αξιολόγηση των Οικονομικών Καταστάσεων των Ελληνικών επιχειρήσεων ως προς τις Κρατικές Επιχορηγήσεις

Το ζήτημα των κρατικών επιχορηγήσεων, όπως άλλωστε συμβαίνει με πολλά πράγματα, έχει τρεις χρονικές διαστάσεις: παρελθόν, παρόν και μέλλον. Τα πράγματα, και αυτό αποδεικνύεται και στην πράξη, είναι πιο απλά ως προς το παρόν και το μέλλον. Οι επιχειρήσεις θα μελετήσουν τις απαιτήσεις του καινούργιου νομοθετικού (ευρωπαϊκού) πλαισίου και θα προσπαθήσουν από εδώ και πέρα να το εφαρμόσουν. Οι περισσότερες ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν στις Οικονομικές τους Καταστάσεις τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 20 και οι Γνωστοποιήσεις αυτών των πληροφοριών θεωρούνται ικανοποιητικές. Υπάρχει, όμως, ένα μεγάλο ζήτημα ως προς την τρίτη χρονική διάσταση που αφορά τους λογιστικούς χειρισμούς του παρελθόντος, οι προεκτάσεις του οποίου «αγγίζουν» και το παρόν και πιθανότατα και το μέλλον. Παρόλο που έχει προβλεφθεί σχετικό πρότυπο για την αντιμετώπιση παρελθόντων γεγονότων, το Δ.Λ.Π. 8 που αναλύθηκε διεξοδικά στην εργασία μας, τα πράγματα στην πράξη είναι αρκετά πολύπλοκα.

Θυμίζουμε εδώ ότι, σε παλαιότερους αναπτυξιακούς Νόμους και στον σημερινό (3299/04), τα ποσά των επιχορηγήσεων μεταφέρονται σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών στα Ίδια Κεφάλαια των επιχειρήσεων. Στους παλαιότερους Νόμους προβλέπονταν η τμηματική μεταφορά αυτών των αποθεματικών στα Αποτελέσματα. Στον τελευταίο Αναπτυξιακό Νόμο η μεταφορά αυτή δεν προβλέπεται. Η επιχείρηση σχηματίζει το αφορολόγητο αποθεματικό, το οποίο παραμένει ανέπαφο στα Ίδια Κεφάλαια της επιχείρησης. Σήμερα επομένως, οι επιχειρήσεις εμφανίζουν στις Οικονομικές τους Καταστάσεις αυτά τα αποθεματικά τα οποία, όπως προέκυψε από την εμπειρική αξιολόγηση που πραγματοποιήσαμε σε εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, αποτελούν σημαντικό μέρος των Ιδίων Κεφαλαίων τους. Σε πολλές περιπτώσεις, μάλιστα, αποτελούν το σημαντικότερο κονδύλι των Ιδίων Κεφαλαίων.

Ένα αρκετά σοβαρό θέμα σε σχέση με τα αφορολόγητα αποθεματικά, ανέκυψε για πολλές ελληνικές επιχειρήσεις κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005. Περισσότερες από 4.000 μικρές, μικρομεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις είχαν υπαγάγει παραγωγικές τους επενδύσεις στα πλαίσια των άρθρων 2 και 3 του Νόμου 3220/04. Πρόκειται για τον προηγούμενο Αναπτυξιακό Νόμο, πριν τον

3299/04, που είχε καταργηθεί αμέσως μετά τη θέση του σε ισχύ, διότι οι διατάξεις του περί αφορολόγητων αποθεματικών είχαν κριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση ως παράνομη κρατική ενίσχυση.

Ας πάρουμε τα πράγματα από την αρχή για να κατανοήσουμε καλύτερα το πολύ σοβαρό αυτό θέμα που απασχόλησε και συνεχίζει και σήμερα να απασχολεί την ελληνική επιχειρηματική δραστηριότητα. Αρχικά, τον Οκτώβριο του 2005, η Κομισιόν είχε κρίνει ως παράνομες τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του τότε αναπτυξιακού Νόμου 3220/04 ζητώντας την αναστολή του συγκεκριμένου Νόμου και την αναδρομική φορολόγηση των αποθεματικών που είχαν τότε σχηματιστεί. Για τις περισσότερες (κυρίως μικρές και μεσαίες) επιχειρήσεις, η Κομισιόν είχε δώσει λύση σε αυτό το θέμα στα μέσα του 2006, αποδεχόμενη ως «συμβατική κρατική ενίσχυση» τις επιχορηγήσεις που είχαν λάβει οι επιχειρήσεις αυτές.

Έτσι με τροπολογία που είχε καταθέσει τότε το Υπουργείο Οικονομικών και η οποία είχε λάβει την έγκριση των Βρυξελλών οι επιχορηγήσεις που είχαν λάβει οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις είχαν τακτοποιηθεί ως ακολούθως: Οι επιχορηγήσεις μέχρι €100.000 εντάχθηκαν στα πλαίσια του κανονισμού της Ε.Ε. για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας<sup>44</sup>. Οι επιχορηγήσεις από €100.000 και πάνω ταξινομήθηκαν στα πλαίσια άλλων Αναπτυξιακών Νόμων και Περιφερειακών Επιχειρησιακών Προγραμμάτων. Για κάποιες μεγάλες (κυρίως εισηγμένες) επιχειρήσεις τα πράγματα ήταν διαφορετικά. Οι επιχορηγήσεις των επιχειρήσεων αυτών είχαν θεωρηθεί τότε παράνομες χωρίς να μπορούν να ενταχθούν σε κανένα αποδεκτό, από την Ευρωπαϊκή Ένωση, νομοθετικό πλαίσιο. Υπήρχε, επομένως τότε (μέσα του 2006), μεγάλη πιθανότητα οι επιχειρήσεις αυτές να κληθούν να επιστρέψουν και μάλιστα εντόκως τη ληφθείσα κρατική επιχορήγηση.

Σε αυτό το σημείο, και μετά από διερεύνηση των Οικονομικών Καταστάσεων των εισηγμένων ελληνικών επιχειρήσεων που εμπλέκονται στο εν λόγω ζήτημα, έχουμε να κάνουμε την εξής παρατήρηση: Κατά την προαναφερθείσα περίοδο (μέσα του 2006) οι εισηγμένες επιχειρήσεις εφαρμόζαν ήδη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με αυτά, και από τη στιγμή που υπήρχε αρκετά σημαντική πιθανότητα να υποχρεωθούν οι επιχειρήσεις στην επιστροφή των επιχορηγήσεων που είχαν λάβει, θα έπρεπε να σχηματίσουν Προβλέψεις και να επιβαρύνουν τα Αποτελέσματα εκείνης της χρήσης με ένα εύλογο ποσό. Κάποιες επιχειρήσεις σχημάτισαν όντως αυτές τις Προβλέψεις, ενώ άλλες όχι. Κατά την άποψή μας, και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του σχετικού προτύπου (Δ.Λ.Π. 37), όλες οι

---

<sup>44</sup> Κανονισμός ΕΚ 69/2001 της Επιτροπής ΕΕ L 10, 13.1.2001, ενισχύσεις ήσσονος σημασίας

επιχειρήσεις που ανέμεναν τις αποφάσεις της Κομισιόν έπρεπε να σχηματίσουν τότε τις απαραίτητες Προβλέψεις.

Τελικά, το ζήτημα των αφορολόγητων αποθεματικών λύθηκε και για τις μεγάλες επιχειρήσεις με το Νόμο 3614/07<sup>45</sup>. Ο Νόμος αυτός μεταξύ άλλων αναφέρει στο άρθρο 47 τα εξής: «.....Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που είχε σχηματιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Ν.3220/04 κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 της συνθήκης της Ε.Κ. και φορολογείται με τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος που ίσχυαν κατά τα έτη σχηματισμού του. Το ύψος της ενίσχυσης ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από το οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τους όρους των ως άνω διατάξεων. Εξαιρούνται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου:

- Οι επιχειρήσεις οι οποίες λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού έχουν τύχει απαλλαγής ενίσχυσης μέχρι του ποσού των €100.000 για καθένα από τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 (Κανονισμός ΕΚ 69/2001 της Επιτροπής ΕΕ L 10, 13.1.2001, ενισχύσεις ήσσονος σημασίας).
- Οι επιχειρήσεις που έχουν τύχει απαλλαγής ενίσχυσης για ποσό φόρου εισοδήματος άνω των €100.000 και πραγματοποίησαν δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν στις ακόλουθες περιπτώσεις:
  - ο Στις διατάξεις των παλαιότερων Αναπτυξιακών Νόμων 2601/98 και 3299/04
  - ο Στις κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα (ΕΕ C74, 10, 3.1.1998)<sup>46</sup> ή το πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια (ΕΕ C70, 19.3.2002)<sup>47</sup>
  - ο Στον κανονισμό (ΕΚ) 70/2001 της επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L10, 13.1.2001)<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Νόμος 3614/2007 «Διαχείριση, έλεγχος και εφαρμογή αναπτυξιακών παρεμβάσεων για την προγραμματική περίοδο 2007 -2013», Άρθρο 47.

<sup>46</sup> Κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα (ΕΕ C74, 10, 3.1.1998)

<sup>47</sup> Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια (ΕΕ C70, 19.3.2002)

<sup>48</sup> Κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L10,13.1.2001)

- ο Στον κανονισμό (ΕΚ) 68/2001 της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001)<sup>49</sup>
- ο Στο κοινοτικό πλαίσιο των ενισχύσεων για την έρευνα και ανάπτυξη (ΕΕ C45, 17.2.1946)<sup>50</sup> εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιούνται επενδύσεις σε έρευνα και ανάπτυξη
- ο Στο κοινοτικό πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος (ΕΕ L237, 6.9.2001)<sup>51</sup> εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση για την προστασία του περιβάλλοντος
- ο Στο κοινοτικό πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C232, 12.8.2000)<sup>52</sup> εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιούνται επενδύσεις στον εν λόγω τομέα
- ο Στο κοινοτικό πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας (ΕΕ C229, 14.9.2004)<sup>53</sup> και (ΕΕ C19, 20.1.2001)<sup>54</sup> εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση στους παραπάνω δύο τομείς

Για τον υπολογισμό του τελικού ποσού που θα επιβαρύνει την επιχείρηση ακολουθείται η εξής διαδικασία: από το ποσό του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού αφαιρούνται οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες που εμπίπτουν στις προαναφερθείσες περιπτώσεις και το προκύπτον υπόλοιπο υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με βάση το συντελεστή που ίσχυε, κατά το οικονομικό έτος, από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό.

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, δόθηκε η δυνατότητα στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις να ταξινομήσουν κάτω από άλλους λογαριασμούς τα σχηματισθέντα αφορολόγητα αποθεματικά. Η εμπειρική αξιολόγηση που πραγματοποιήσαμε στις Οικονομικές Καταστάσεις αυτών των επιχειρήσεων

---

<sup>49</sup> Κρατικές ενισχύσεις για την επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001)

<sup>50</sup> Κρατικές ενισχύσεις για την έρευνα και ανάπτυξη (ΕΕ C45, 17.2.1996)

<sup>51</sup> Κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος (ΕΕ L237, 6.9.2001)

<sup>52</sup> Κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C232, 12.8.2000)

<sup>53</sup> Κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της αλιείας (ΕΕ C229, 14.9.2004)

<sup>54</sup> Κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της υδατοκαλλιέργειας (ΕΕ C19, 20.1.2001)

έδειξε, όπως άλλωστε ήταν αναμενόμενο, ότι εκμεταλλεύθηκαν τη δυνατότητα που τους έδωσε το ελληνικό κράτος να απαλλάξουν της φορολογίας τα αποθεματικά τους. Στις περισσότερες περιπτώσεις η απαλλαγή αυτή αφορούσε το σύνολο των αποθεματικών, ενώ σε κάποιες άλλες παρέμεινε, ένα μικρό σχετικά, υπόλοιπο στο λογαριασμό των αφορολόγητων αποθεματικών προς φορολόγηση. Αντιλαμβάνεται κανείς πόσο μεγαλύτερα θα ήταν τα ποσά προς φορολόγηση, αυτών των επιχειρήσεων, αν δεν ψηφιζόταν ο Νόμος 3614/07.

Οι επιχειρήσεις που είχαν επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2006 με Προβλέψεις για τα αμφισβητούμενα, τότε, αφορολόγητα αποθεματικά, συμψήφισαν αυτές τις προβλέψεις κατά τη χρήση του 2007 μετά τη θέση σε ισχύ του Ν.3614/07. Επιπρόσθετα, κατά την εμπειρική μας έρευνα, εντοπίσαμε περιπτώσεις επιχειρήσεων που διεκδικούν από το ελληνικό δημόσιο τους φόρους που κατέβαλλαν μετά την ψήφιση του Ν.3614/07 για αφορολόγητα αποθεματικά που δεν κατάφεραν να ταξινομήσουν σε άλλους λογαριασμούς.

Το αιτιολογικό αυτών των διεκδικήσεων, όπως αυτό αναφέρεται στις Σημειώσεις των επιχειρήσεων, είναι ότι οι επιχειρήσεις αυτές σχημάτισαν τα αφορολόγητα αποθεματικά, νομίμως, σύμφωνα με τις διατάξεις του σε ισχύ, εκείνη την περίοδο, Αναπτυξιακού Νόμου (3220/04) και είναι άδικο να πληρώσουν οποιοδήποτε ποσό φόρου. Το νομικό έρεισμα αυτής της διεκδίκησης έγκειται στο ότι ο νόμος γενικά απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή δυσμενούς διάταξης. Οι επιχειρήσεις αυτές έχουν «κινήσει» δικαστικά και το ζήτημα εκκρεμεί. Διευκρινίζουμε ότι οι επιχειρήσεις αυτές έχουν κανονικά καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο και δεν έχουν σχηματίσει στις Οικονομικές τους Καταστάσεις καμία φορολογική απαίτηση για τα διεκδικούμενα ποσά.

Ένα άλλο, πολύ σημαντικό κατά την άποψή μας, ζήτημα προς διερεύνηση έχει επίσης να κάνει με τα αφορολόγητα αποθεματικά. Όπως έχουμε αναφέρει και σε άλλη θέση και όπως επιβεβαιώνεται και από την διερεύνηση των Οικονομικών Καταστάσεων των ελληνικών (εισηγμένων) επιχειρήσεων, έχουν συσσωρευτεί στα Ίδια Κεφάλαια τους πολύ σημαντικά ποσά αφορολόγητων αποθεματικών ειδικών διατάξεων Νόμων. Από την εξέταση του θέματος των κρατικών επιχορηγήσεων σε θεωρητικό επίπεδο και την αξιολόγηση τους σε εμπειρικό επίπεδο, εντοπίζουμε ορισμένα «θολά» σημεία.

Οι ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις, από την 1.1.2005 εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με αυτά, οι κρατικές επιχορηγήσεις αντιμετωπίζονται ως Υποχρεώσεις και όχι ως Ίδια Κεφάλαια. Επομένως, δεν τίθεται πλέον θέμα μεταφοράς (από τα κέρδη της χρήσης)



οποιοδήποτε ποσού σε λογαριασμό αποθεματικού (ειδικού, αφορολόγητου κ.λπ.). Η μελέτη των Οικονομικών Καταστάσεων (σε συνδυασμό πάντα με τις Σημειώσεις) έδειξε ότι υπάρχουν αρκετές επιχειρήσεις που «έστειλαν», μεταγενέστερα από το 2005, ποσά σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών. Αλήθεια ...πώς νομιμοποιείται ο σχηματισμός αυτών των αφορολόγητων αποθεματικών από τη στιγμή που δεν προβλέπεται σε καμία περίπτωση από το σχετικό πρότυπο (Δ.Λ.Π. 20); Οι επιχειρήσεις, στις Σημειώσεις τους, προβαίνουν σε μια λιτή αναφορά ότι τα εν λόγω αφορολόγητα αποθεματικά, σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας και η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει φορολογικές υποχρεώσεις, παρά μόνο όταν προτίθεται να τα διανείμει ή κεφαλαιοποιήσει. Ουσιαστικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, στην πλειοψηφία τους, χρησιμοποιούν κατά το δοκούν τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας και των προτύπων.

Επίσης, ζήτημα προς διερεύνηση αποτελεί και η αναμόρφωση των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων. Στο πέμπτο κεφάλαιο, στην ενότητα 5.8. της εργασίας μας αναφερθήκαμε στο Δ.Λ.Π. 8 που ρυθμίζει ζητήματα μεταβολών που επηρεάζουν τις Οικονομικές Καταστάσεις, όχι μόνο ως προς το παρόν και το μέλλον, αλλά και ως προς το παρελθόν. Όπως γνωρίζουμε, αναμόρφωση παλαιότερων (εγκεκριμένων από το Δ.Σ.) οικονομικών καταστάσεων δεν προβλέπεται σε καμία περίπτωση από την ελληνική νομοθεσία. Στο Ε.Γ.Λ.Σ έχει προβλεφθεί ο λογαριασμός 82 που αντιμετωπίζει στο παρόν οτιδήποτε αφορά στο παρελθόν. Το Δ.Λ.Π. 8 όμως προβλέπει κάποιες περιπτώσεις όπου επιβάλλεται η αναμόρφωση ορισμένων κονδυλίων. Διερωτόμαστε λοιπόν, κατά τη μετάβαση (την 1.1.2005) από την ελληνική νομοθεσία στα Δ.Λ.Π., μήπως θα έπρεπε οι Οικονομικές Καταστάσεις να αναμορφωθούν ως προς τους λογαριασμούς των αφορολόγητων αποθεματικών; Και αν δεν τίθεται θέμα αναμόρφωσης των Οικονομικών Καταστάσεων ως προς το παρελθόν, μήπως πρέπει αυτό να γίνει κάποια στιγμή για το παρόν και ως εκ τούτου και για το μέλλον;

Διερευνώντας, κανείς, τις Οικονομικές Καταστάσεις των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων αντιλαμβάνεται τις επιπτώσεις που θα είχε η μεταφορά τόσο σημαντικών κονδυλίων, από την Καθαρή Θέση στις Υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Όλα τα παραπάνω θέματα που αναπτύξαμε, έχουν τεράστιες προεκτάσεις και η αντιμετώπισή τους είναι ένα πολύ κρίσιμο ζήτημα για τους ιθύνοντες της ελληνικής οικονομίας.

## 9 Συμπερασματικά Σχόλια - Επίλογος

Γενικά, πρέπει να πούμε ότι το θέμα των Επιχορηγήσεων είναι πολύ σημαντικό, καθώς «αγγίζει» τη συντριπτική πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων. Δε θα ήμασταν υπερβολικοί αν λέγαμε ότι όλοι οι επιτηδευματίες στην Ελλάδα, από ελεύθερους επαγγελματίες, μικρές προσωπικές επιχειρήσεις μέχρι μεγάλες εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρίες, έχουν κάποια στιγμή πραγματοποιήσει κάποια επένδυση με τη συνδρομή του ελληνικού Δημοσίου. Αυτός άλλωστε ήταν και ο λόγος που επιλέξαμε να ασχοληθούμε με το εν λόγω θέμα στην παρούσα εργασία.

Τα συμπεράσματα που προέκυψαν μελετώντας το θέμα των κρατικών επιχορηγήσεων στην Ελλάδα, είναι πάρα πολλά. Ένα πρώτο σχόλιο που μπορούμε να κάνουμε είναι ότι υπάρχει σήμερα ένα αρκετά ικανοποιητικό νομοθετικό πλαίσιο που καλύπτει τις επενδύσεις στην Ελλάδα. Ο Αναπτυξιακός νόμος στη σημερινή του μορφή προβλέπει τέσσερα διαφορετικά είδη ενισχύσεων που παρέχονται για μια σειρά από επενδυτικές δαπάνες με προσανατολισμό στην τεχνολογία, την καινοτομία και την προστασία του περιβάλλοντος. Θα λέγαμε ότι πρόκειται για έναν επενδυτικό νόμο προσαρμοσμένο πολύ καλά στο σύγχρονο ευρωπαϊκό οικονομικό περιβάλλον και στις απαιτήσεις του.

Εμείς βέβαια, στην εργασία μας, δεν προσεγγίσαμε το θέμα των επιχορηγήσεων ως προς τα γενικά του χαρακτηριστικά και τους επιδιωκόμενους στόχους του, αλλά συγκεκριμένα ως προς τους λογιστικούς χειρισμούς που προβλέπονται σε κάθε περίπτωση. Το ζήτημα του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων κρίνεται πολύ σημαντικό, καθώς μπορεί να επηρεάσει τη χρηματοοικονομική θέση των επιχειρήσεων. Από την εμπειρική προσέγγιση που πραγματοποιήθηκε στην ελληνική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι διαφοροποιήσεις που δημιουργούνται είναι πραγματικά εντυπωσιακές. Είναι περιττό να πούμε πόσο σημαντικό είναι το ζήτημα των διαφοροποιήσεων αυτών, τη στιγμή που τα τελευταία χρόνια η κοινότητα των λογιστών σε ευρωπαϊκό, αλλά και διεθνές επίπεδο, έχει επικεντρωθεί σε μια προσπάθεια εξομάλυνσης όλων των διαφορών στους λογιστικούς χειρισμούς των επιμέρους χωρών.

Στην παρούσα εργασία αναλύσαμε διεξοδικά το θέμα των επιχορηγήσεων. Εξηγήσαμε επαρκώς το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο και το συγκρίναμε με το ευρωπαϊκό. Από τη σύγκριση προέκυψε το συμπέρασμα ότι σε κάποιες περιπτώσεις η λογιστική αντιμετώπιση είναι παρόμοια και δεν δημιουργεί προβλήματα στην

πράξη. Αυτό, για παράδειγμα, συμβαίνει στις περιπτώσεις της «δωρεάν άμεσης επιχορήγησης» και της «επιδότησης του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης». Αυτές οι μορφές ενίσχυσης προβλέπονται σε διεθνές επίπεδο και γι' αυτό είναι σχετικά εύκολη η λογιστική αντιμετώπιση τους. Πρέπει να διευκρινίσουμε εδώ ότι όταν μιλάμε για την αντιμετώπισή τους αναφερόμαστε στο μέλλον, διότι το τί συνέβαινε στο παρελθόν είναι ένα ζήτημα, που όπως εξηγήσαμε και στο προηγούμενο κεφάλαιο, επηρεάζει το μέλλον και πρέπει να αντιμετωπιστεί με ιδιαίτερο τρόπο.

Αναφερόμενοι στα παραπάνω δύο είδη ενίσχυσης, όπως είδαμε, με βάση την ελληνική νομοθεσία, αυτά αντιμετωπίζονται μέσω των Ιδίων Κεφαλαίων. Το ποσό, δηλαδή, της επιχορήγησης αυξάνει την Καθαρή Θέση της επιχείρησης. Σύμφωνα με την ευρωπαϊκή νομοθεσία (δηλαδή τα Δ.Λ.Π.), η αντίστοιχη επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιχορηγηθεί με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, είτε δηλαδή με την απευθείας εισπραξη ενός χρηματικού ποσού, είτε με την κάλυψη ενός μέρους των εξόδων μισθοδοσίας της από το Δημόσιο. Η διαφορά όμως, εδώ, είναι ότι θα πρέπει να αντιμετωπίσει την εν λόγω επιχορήγηση ως Υποχρέωση και όχι ως Ίδια Κεφάλαια. Αντιλαμβάνεται κανείς πόσο διαφοροποιεί αυτό τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης. Από τη στιγμή όμως που θα υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα αντιμετωπίζει τις επιχορηγήσεις σύμφωνα με αυτά, ανεξάρτητα από το αν ωφελείται ή όχι από την υιοθέτηση τους.

Είδαμε ότι η λογιστική αντιμετώπιση με βάση τα Δ.Λ.Π. μπορεί να γίνει με δύο τρόπους: Με τον ένα τρόπο η επιχορήγηση καταχωρείται αρχικά στο σύνολό της ως Υποχρέωση και μεταφέρεται κάθε φορά ένα μέρος της, ως έσοδο, στα Αποτελέσματα της χρήσης. Το ύψος αυτού του εσόδου εξαρτάται από το έξοδο που κάθε φορά καλύπτει. Στην περίπτωση, δηλαδή, που η επιχορήγηση αφορά σε κάποιο πάγιο, το ποσοστό απόσβεσης του παγίου αποτελεί έναν καλό τρόπο για να υπολογιστεί το αντίστοιχο μέρος της επιχορήγησης που ως έσοδο πρέπει να μεταφερθεί στα Αποτελέσματα της Χρήσης. Στην περίπτωση που η επιχορήγηση αφορά στην κάλυψη μέρους ενός εξόδου, το ποσοστό ανάλωσης του εν λόγω εξόδου μέσα στη χρήση, αποτελεί έναν καλό τρόπο υπολογισμού του εσόδου που πρέπει να μεταφερθεί στα Αποτελέσματα.

Στην πράξη, η συντριπτική πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων αντιμετωπίζει πλέον με αυτόν τον τρόπο τις επιχορηγήσεις. Κυρίως, αναφερόμαστε στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις που από το 2005 εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στις Οικονομικές τους Καταστάσεις μπορεί κανείς εύκολα να εντοπίσει τα σχετικά ποσά. Υπάρχει αρκετά ικανοποιητική ανάλυση του ύψους των επιχορηγήσεων στην αρχή και στο τέλος της χρήσης, τυχόν προσθήκες κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και το μέρος της

επιχορήγησης που μεταφέρεται ως έσοδο στα αποτελέσματα χρήσης. Στις Σημειώσεις αυτών των επιχειρήσεων αναφέρεται ότι η μεταφορά των επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα (π.χ. στην περίπτωση των παγίων) γίνεται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, ό,τι δηλαδή προβλέπεται και από τα πρότυπα. Βέβαια, από τις Σημειώσεις αυτών των επιχειρήσεων δεν μπορεί κανείς να επαληθεύσει κατά πόσο οι επιχορηγήσεις αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές των επιχορηγούμενων παγίων, καθώς δεν προκύπτει ποια ακριβώς πάγια έχουν επιχορηγηθεί και σε ποιο ποσοστό.

Τα πρότυπα προβλέπουν και ένα δεύτερο τρόπο λογιστικού χειρισμού των επιχορηγήσεων. Σύμφωνα με αυτόν, η επιχορήγηση αφαιρείται από την αξία κτήσης του παγίου (όταν πρόκειται για επιχορήγηση παγίου) ή μειώνει το ύψος του εξόδου (όταν πρόκειται για επιχορήγηση εξόδου). Στο κεφάλαιο 5 στις ενότητες 5.6 και 5.7, είχαμε καλύψει διεξοδικά με παραδείγματα το εν λόγω ζήτημα και είχαμε διαπιστώσει στην πράξη ότι το αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο, οποιοδήποτε τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης και αν επιλέξει η επιχείρηση. Η διαφορά εντοπίζεται μόνο ως προς το ύψος των κονδυλίων και την ποιότητα της τελικής πληροφόρησης των επενδυτών.

Στην πράξη ελάχιστες επιχειρήσεις εφαρμόζουν αυτή τη μέθοδο. Κατά την άποψή μας, η μέθοδος αυτή έχει μειονεκτήματα και ορθά πράττουν οι ελληνικές επιχειρήσεις που δεν την εφαρμόζουν (εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων). Τα μειονεκτήματα είναι προφανή: Στην περίπτωση της επιχορήγησης εξόδων, επιτρέπει η μέθοδος αυτή ουσιαστικά το συμψηφισμό εσόδων-εξόδων, κάτι που όμως έρχεται σε αντίθεση με τη φιλοσοφία των λογιστικών προτύπων, τόσο των ελληνικών όσο και των διεθνών. Στην περίπτωση της επιχορήγησης παγίων, επιτρέπει την εμφάνιση, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, ενός παγίου σε μια αξία κτήσης που δεν έχει σχέση με την πραγματικότητα. Υπάρχει μια πραγματική (εύλογη) αξία για κάθε πάγιο και κατά την άποψή μας, η εμφάνιση ενός οποιουδήποτε παγίου σε μια αυθαίρετη αξία στα πλαίσια της εξυπηρέτησης απλά και μόνο μιας λογιστικής τεχνικής, αποτελεί μη αποδεκτή διαστρέβλωση της πραγματικότητας. Άλλωστε, η λογιστική αυτή τεχνική που επιτρέπεται από το Δ.Λ.Π. 20, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τις διατάξεις ενός άλλου Προτύπου (του Δ.Λ.Π. 16) όπου επιβάλλεται η εμφάνιση των παγίων στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων στην ακριβοδίκαιη (εύλογη) αξία τους.

Μια λύση στο εν λόγω ζήτημα προτείνεται από τον Δημήτρη Ντζανάτο<sup>55</sup>. Με τη λήψη της επιχορήγησης, αυτή θα μεταφέρεται αφαιρετικά στο λογαριασμό του παγίου. Στη συνέχεια θα γίνεται αποτίμηση των παγίων σε εύλογες αξίες. Λόγω του ότι η αξία του παγίου θα έχει μειωθεί σημαντικά από την επιχορήγηση, θα προκύψει ένα σημαντικό πολύ μεγαλύτερο αποθεματικό εύλογης αξίας. Δηλαδή, σε αυτό το αποθεματικό θα περιλαμβάνεται και η αξία της επιχορήγησης. Με αυτό τον τρόπο, θα έχει διορθωθεί η Καθαρή Θέση και θα υπάρχουν όλα τα θετικά στοιχεία τα οποία είχε η προσέγγιση που ακολουθούσαν μέχρι τώρα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Σε κάποιες περιπτώσεις, υπάρχουν ζητήματα σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που συνδέονται με άλλα νομοθετικά πλαίσια. Αυτό ισχύει, όπως είδαμε, στην περίπτωση του είδους ενίσχυσης της «χρηματοδοτικής μίσθωσης». Εδώ, η εφαρμοστέα νομοθεσία ως προς τις μισθώσεις επηρεάζει ουσιαδώς τους λογιστικούς χειρισμούς των κρατικών επιχορηγήσεων. Γι' αυτό, όπως προαναφέραμε, οι ιδιαιτερότητες από χώρα σε χώρα στη φιλοσοφία αντιμετώπισης ορισμένων ζητημάτων περιπλέκει πολλές φορές τα πράγματα. Το γεγονός λοιπόν ότι στην Ελλάδα το Leasing αντιμετωπίζεται με εντελώς διαφορετικό τρόπο από ό,τι σε άλλες χώρες αναδεικνύει ένα «κενό» στην ελληνική νομοθεσία περί των κρατικών επιχορηγήσεων. Με βάση τον επενδυτικό νόμο 3299/04, τα μισθώματα στην περίπτωση του Leasing εμπίπτουν στην περίπτωση της επιχορήγησης εξόδων, αφού ως τέτοια καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και καταχωρούνται ως έξοδα, διότι έτσι επιβάλλεται από το Ν.1665/1986 που ρυθμίζει τις χρηματοδοτικές μισθώσεις στην Ελλάδα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όμως, θεωρούν το επιχορηγούμενο, με Leasing, πάγιο ότι ανήκει στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ακριβώς με τον ίδιο τρόπο όπως και τα υπόλοιπα πάγια. Συνεπώς, ο επενδυτικός νόμος όπως σήμερα ισχύει, αδυνατεί να καλύψει το εν λόγω ζήτημα. Μια ελληνική επιχείρηση, δηλαδή, που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. και επιθυμεί να υπαγάγει στα πλαίσια του Ν.3299/04 και συγκεκριμένα στο είδος ενίσχυσης της χρηματοδοτικής μίσθωσης μια επένδυσή της, έχει ένα θέμα ως προς το λογιστικό χειρισμό της επιχορήγησης. Στην ενότητα 7.4. του έβδομου κεφαλαίου δώσαμε μια δική μας προσέγγιση βασισμένη στις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» που κατά την άποψή μας αντιμετωπίζει με τρόπο αποτελεσματικό το εν λόγω ζήτημα. Το πρόβλημα άλλωστε, δεν εντοπίζεται στον επενδυτικό νόμο, αλλά πρωτίστως

---

<sup>55</sup> Ντζανάτος Δημήτρης, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Βιβλίο Πρώτο, Εκδόσεις Καστανιώτη, 1η Έκδοση, Αθήνα 2008. Σελ. 258

στο Νόμο που αφορά τις μισθώσεις. Ο Νόμος 3299/04 «δεσμεύεται» από τις διατάξεις του Νόμου για τις μισθώσεις. Ο τελευταίος Νόμος πρέπει, πρώτα από όλα να επανεξεταστεί ως προς τη φιλοσοφία του, και να διερευνηθεί κατά πόσο αυτή πράγματι βοηθά στην ανάδειξη της ουσίας των πραγμάτων και κατά συνέπεια της πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, αποτελούν εκφάνσεις της προσπάθειας για λογιστική εναρμόνιση σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο στόχος είναι προφανής: θα πρέπει οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να «διαπνέονται» από την ίδια φιλοσοφία και αρχές, ούτως ώστε η σύγκριση των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων να είναι εφικτή και να έχει νόημα. Το σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον το απαιτεί αυτό. Πόσο εύκολο είναι όμως αυτό; Κάθε χώρα έχει τις δικές της ιδιαιτερότητες και ένα παρελθόν του οποίου οι προεκτάσεις εκτείνονται και στο παρόν επηρεάζοντας ουσιωδώς τις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων. Το μέλλον θα δείξει κατά πόσο εμείς οι Λογιστές θα ευτυχίσουμε να «μιλήσουμε», κάποια στιγμή, την ίδια γλώσσα.

# 10 Αναφορές-πηγές

1. Αναγνώστου Χ. Ευθύμιος, «Ο νέος Αναπτυξιακός Νόμος Ν.2601/1998, Ανάλυση και Ερμηνεία», Ipirotiki publications, Αθήνα 1999.
2. Α.Υ.Ο. 1100384/ΠΟΛ.1130/8.12.06, Εγκ., ΠΟΛ.1023/13.2.07
3. Α.Υ.Ο. 1040326/Πολ.1093/1992
4. Α.Υ.Ο. 1025990/ΠΟΛ.1060/91
5. Βλάχος Χρίστος, Λουκά Λουκάς, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007» Εκδόσεις Global Training, Τέταρτη Έκδοση, Ιανουάριος 2007.
6. Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος «Φορολογική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων που θα λάβουν νεοϊδρυθείσες επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση επενδύσεων στα πλαίσια του Επιχειρησιακού Προγράμματος Ανταγωνιστικότητας (ΕΠΑΝ)», Αρ. πρωτ.1057838/10689πε/Β0012, Αθήνα 16 Απριλίου 2008.
7. Εγκύκλιος Υπ. Οικ. 1045732/ΠΟΛ., έγγραφο 1120/30.3.1993
8. ΕΛΚΕΠΑ, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Β' Έκδοση, Αθήνα 1987.
9. Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, «Αφορολόγητα Αποθεματικά-Επιχορηγήσεις, Αυτόματη περαιώση φορολογικών δηλώσεων, Δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες, φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων, στην Πράξη», Εκδόσεις Αρίων, 5η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2008.
10. Κανονισμός ΕΚ 69/2001 της Επιτροπής ΕΕ L 10, 13.1.2001, ενισχύσεις ήσσονος σημασίας
11. Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, «Φορολογικά-φοροτεχνικά στην Πράξη», Θ' έκδοση, Θεσσαλονίκη 2001.
12. Κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της αλιείας (ΕΕ C229, 14.9.2004)
13. Κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος (ΕΕ L237, 6.9.2001)
14. Κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της υδατοκαλλιέργειας (ΕΕ C19, 20.1.2001)
15. Κρατικές ενισχύσεις για την επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001)
16. Κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L10,13.1.2001)

17. Κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C232, 12.8.2000)
18. Κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα (ΕΕ C74, 10, 3.1.1998)
19. Κρατικές ενισχύσεις για την έρευνα και ανάπτυξη (ΕΕ C45, 17.2.1996)
20. Νόμος 3614/2007 «Διαχείριση, έλεγχος και εφαρμογή αναπτυξιακών παρεμβάσεων για την προγραμματική περίοδο 2007 -2013», Άρθρο 47.
21. Νόμος 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση», ΦΕΚ 261 / ΤΕΥΧΟΣ Α / 23-12-2004.
22. Νόμος 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 109.
23. Νόμος 1665/1986, Άρθρο 1, Χρηματοδοτικές Μισθώσεις (Leasing).
24. Νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών, Άρθρο 45.
25. Ντζανάτος Δημήτρης, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Βιβλίο Πρώτο, 1η Έκδοση, Αθήνα 2008.
26. Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια (ΕΕ C70, 19.3.2002)
27. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Ο Πανδέκτης του Λογιστή», Εκδόσεις Σακέλλη, Τόμος Β', 2η Έκδοση, Αθήνα 2003.
28. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Νομοθεσία», Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α', Αθήνα 2002.
29. CICA, 1995, Public Sector Accounting Recommendations, Section PS 3410, Government Transfers, Canada, March 1995.
30. Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.), Εξειδικευμένα Θέματα», Αθήνα, Ιούλιος 2007.
31. Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Αναλυτική Παρουσίαση», Τόμος Α', 1η Έκδοση, Αθήνα, Δεκέμβριος 2004.
32. International Accounting Standard 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.
33. International Accounting Standard 17, Leases.
34. International Accounting Standard 12, Income Taxes.
35. International Accounting Standard 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.



36. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs).
37. International Accounting Standard 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.
38. International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), "Definition and recognition of Expenses/Expenditures".

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΚΙΝΗΤΡΑ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ  
ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ  
ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ

**Άρθρο 1**

**Σκοπός και είδη παρεχομένων ενισχύσεων**

Με σκοπό την ενδυνάμωση της ισόρροπης ανάπτυξης, την αύξηση της απασχόλησης, την βελτίωση της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας, την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας, την προώθηση της τεχνολογικής αλλαγής και της καινοτομίας, την προστασία του περιβάλλοντος, την εξοικονόμηση ενέργειας και την επίτευξη της περιφερειακής σύγκλισης παρέχονται σε επενδυτικά σχέδια τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

1. Στα υπαγόμενα στις διατάξεις του παρόντος νόμου επενδυτικά σχέδια παρέχονται τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

- (α) Επιχορήγηση που συνίσταται στη δωρεάν παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης του επενδυτικού σχεδίου.
- (β) Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτεται για την απόκτηση καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού.
- (γ) Φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, με το σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού.
- (δ) Επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης από το επενδυτικό σχέδιο απασχόλησης που συνίσταται στην κάλυψη από το Δημόσιο, για μια διετία, τμήματος του μισθολογικού κόστους των δημιουργούμενων, εντός της πρώτης τριετίας από την ολοκλήρωσή του επενδυτικού σχεδίου, θέσεων απασχόλησης.

2. Τα ανωτέρω είδη ενισχύσεων, παρέχονται εναλλακτικά ως εξής:

- (α) Επιχορήγηση ή και επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης

- (β) Φορολογική απαλλαγή
- (γ) Επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης.

3. Στα ειδικά καθεστάτα που προβλέπονται στο άρθρο 9 μπορεί να γίνει συνδυασμός περισσότερων ενισχύσεων.

Ως επενδυτικά σχέδια στα πλαίσια του παρόντος νόμου θεωρούνται οι επενδύσεις, τα επιχειρηματικά σχέδια και τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης.

4. Το καθεστώς περιφερειακών ενισχύσεων του παρόντος νόμου είναι σύμφωνο με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1628/2006<sup>1</sup> της Επιτροπής της 24<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2006 για

την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης στις εθνικές επενδυτικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα.

5. Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών υποβάλλει προς έγκριση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή τον Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων.

Με απόφαση του ίδιου Υπουργού εξειδικεύονται ως εθνικό καθεστώς ο παραπάνω εγκεκριμένος Χάρτης καθώς και οι κατευθυντήριες Γραμμές και οι Κανονισμοί σχετικά με τις Κρατικές Ενισχύσεις Περιφερειακού χαρακτήρα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

## **Άρθρο 2**

### **Διαίρεση της Επικράτειας - Περιοχές εφαρμογής των ενισχύσεων**

1. Διάρθρωση της Επικράτειας. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, η

Επικράτεια κατανέμεται σε τρεις περιοχές ως εξής :

ΠΕΡΙΟΧΗ Α'. Περιλαμβάνει τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης πλην των Βιομηχανικών Επιχειρηματικών Περιοχών (Β.Ε.ΠΕ) και των νησιών των Νομών αυτών που εντάσσονται στην Περιοχή Β'.

ΠΕΡΙΟΧΗ Β'. Περιλαμβάνει τους Νομούς της Περιφέρειας Θεσσαλίας (Καρδίτσα, Λάρισα, Μαγνησίας, Τρικάλων), τους Νομούς της Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου (Κυκλάδων, Δωδεκανήσου), τους Νομούς της Περιφέρειας Ιονίων Νήσων (Κέρκυρας, Λευκάδας, Κεφαλληνίας, Ζακύνθου), τους Νομούς της Περιφέρειας Κρήτης (Ηρακλείου, Λασιθίου, Ρεθύμνου, Χανίων), τους Νομούς της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας (Χαλκιδικής, Σερρών, Κιλκίς, Πέλλας, Ημαθίας, Πιερίας), τους Νομούς της Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας (Γρεβενών, Κοζάνης, Φλώρινας, Καστοριάς) καθώς και τους Νομούς της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος (Φθιώτιδας, Φωκίδας, Εύβοιας, Βοιωτίας, Ευρυτανίας).

ΠΕΡΙΟΧΗ Γ'. Περιλαμβάνει τους Νομούς της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης (Καβάλας, Δράμας, Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου),

τους Νομούς της Περιφέρειας Ηπείρου (Άρτας, Πρέβεζας, Ιωαννίνων, Θεσπρωτίας), τους Νομούς της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου (Λέσβου, Χίου, Σάμου), τους Νομούς της Περιφέρειας Πελοποννήσου (Λακωνίας, Μεσσηνίας, Κορινθίας, Αργολίδας, Αρκαδίας) καθώς και τους Νομούς της Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδος (Αχαΐας, Αιτωλοακαρνανίας, Ηλείας).

2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η ισχύς της οποίας διαρκεί δύο (2) έτη από την έκδοσή της, καθορίζονται τα κράτη της αλλοδαπής και οι συγκεκριμένες περιοχές αυτών, για τις οποίες έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3, με την οποία προβλέπεται η ενίσχυση της επιχορήγησης σε ορισμένα επενδυτικά σχέδια που πραγματοποιούνται στα κράτη αυτά.

Με όμοιες αποφάσεις είναι δυνατόν να καθορίζονται, κατά παρέκκλιση των λοιπών διατάξεων του παρόντος:

- (α) Ο χρόνος υποβολής των αιτήσεων υπαγωγής.
- (β) Τα κριτήρια βαθμολόγησης.
- (γ) Η διαδικασία και τα όργανα ελέγχου των επενδυτικών σχεδίων.
- (δ) Ο τρόπος καταβολής των ενισχύσεων.
- (ε) Η προθεσμία ολοκλήρωσης.

### **Άρθρο 3**

#### **Υπαγόμενα επενδυτικά σχέδια**

1. Στο καθεστώς των ενισχύσεων του νόμου αυτού υπάγονται τα ακόλουθα επενδυτικά σχέδια, όπως αυτά προσδιορίζονται για κάθε τομέα οικονομικής δραστηριότητας, τα οποία κατανέμονται σε πέντε (5) κατηγορίες προκειμένου να οριστούν οι παρεχόμενες ενισχύσεις.

(α) Επενδυτικά σχέδια στον πρωτογενή τομέα:

- (i) Επενδυτικά σχέδια εξόρυξης και θραύσης βιομηχανικών ορυκτών και αδρανών υλικών - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (ii) Επενδυτικά σχέδια σε μηχανικά μέσα σποράς, καλλιέργειας και συγκομιδής αγροτικών προϊόντων τα οποία πραγματοποιούνται από αγροτικούς ή αγροτοβιομηχανικούς συνεταιρισμούς, καθώς και ομάδες παραγωγών ή ενώσεις ομάδων παραγωγών, οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με την Κοινοτική

νομοθεσία, όπως αυτά ορίζονται με την κοινή Υπουργική απόφαση της παρ. 2(α) του παρόντος άρθρου - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.

- (iii) Επενδυτικά σχέδια τυποποίησης, συσκευασίας ή συντήρησης γεωργικών ή κτηνοτροφικών προϊόντων ή προϊόντων αλιείας και ιχθυοτροφίας μη προερχόμενα από μεταποιητική δραστηριότητα, όπως αυτά ορίζονται με την κοινή Υπουργική απόφαση της παρ. 2(α) του παρόντος άρθρου - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (iv) Επενδυτικά σχέδια γεωργικών επιχειρήσεων θερμοκηπιακού τύπου και βιολογικής γεωργίας, κτηνοτροφικών επιχειρήσεων εσταυλισμένου ή ημιεσταυλισμένου τύπου και αλιευτικών επιχειρήσεων (υδατοκαλλιέργειες) σύγχρονης τεχνολογίας, όπως αυτά ορίζονται με την κοινή Υπουργική απόφαση της παρ. 2(α) του παρόντος άρθρου - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.

(β) Επενδυτικά σχέδια στο δευτερογενή τομέα:

- (i) Επενδυτικά σχέδια εξόρυξης, επεξεργασίας και εν γένει αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών. Επενδυτικά σχέδια λατόμευσης και αξιοποίησης μαρμάρων υπό την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνουν εξοπλισμό κοπής και επεξεργασίας - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (ii) Μεταλλευτικά επενδυτικά σχέδια - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (iii) Επενδυτικά σχέδια στον τομέα της μεταποίησης όπως ορίζεται στην Στατιστική Ταξινόμηση των Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας (ΣΤΑΚΟΔ) - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (iv) Επενδυτικά σχέδια παραγωγής ενέργειας σε μορφή θερμού νερού ή ατμού - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (v) Επενδυτικά σχέδια παραγωγής βιοκαυσίμων ή στερεών καυσίμων από βιομάζα, επενδυτικά σχέδια παραγωγής βιομάζας από φυτά, με σκοπό τη χρήση της ως πρώτης ύλης για την παραγωγή ενέργειας - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**
- (vi) Επενδυτικά σχέδια παραγωγής ηλεκτρισμού από ήπιες μορφές ενέργειας και ειδικότερα την αιολική, την ηλιακή, την υδροηλεκτρική, τη γεωθερμική και τη βιομάζα, ανεξαρτήτως εγκατεστημένης ισχύος επενδυτικά σχέδια συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και θερμότητας - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.
- (vii) Επενδυτικά σχέδια για την αφαλάτωση θαλασσινού ή υφάλμυρου νερού για την παραγωγή πόσιμου ύδατος - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (viii) Επενδυτικά σχέδια για τη μετεγκατάσταση βυρσοδεψείων από τους Νομούς Αττικής, Θεσσαλονίκης και Χανίων εντός Βιομηχανικών και Επιχειρηματικών Περιοχών (Β.Ε.ΠΕ.), στις οποίες υφίστανται οι κατάλληλες υποδομές και προβλέπεται η εγκατάστασή τους - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.

- (ix) Επενδυτικά σχέδια για την παραγωγή ή και τυποποίηση προϊόντων γεωγραφικής ένδειξης (Π.Γ.Ε.) ή και προϊόντων προστατευόμενης ονομασίας προέλευσης (Π.Ο.Π.) εφόσον γίνονται από επιχειρήσεις που στεγάζονται σε παραδοσιακά ή διατηρητέα λιθόκτιστα κτίρια ή και κτιριακά συγκροτήματα βιομηχανικού χαρακτήρα - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.**
- (γ) Επενδυτικά σχέδια στον τομέα του τουρισμού:
- (i) Ίδρυση ή επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων κατηγορίας τουλάχιστον τριών αστέρων (3\*), πρώην Β' τάξης - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 2.**
- (ii) Εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών ξενοδοχειακών μονάδων κατηγορίας τουλάχιστον δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης ή ξενοδοχειακών μονάδων που έχουν διακόψει προσωρινά τη λειτουργία τους μέχρι πέντε έτη κατ' ανώτατο όριο, χωρίς στο διάστημα αυτό να έχει γίνει αλλαγή στη χρήση του κτιρίου και υπό τον όρο ότι κατά το χρόνο της προσωρινής διακοπής της λειτουργίας τους ήταν τουλάχιστον κατηγορίας δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (iii) Εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών ξενοδοχειακών μονάδων κατώτερης κατηγορίας των δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης, σε κτίρια που χαρακτηρίζονται διατηρητέα ή παραδοσιακά, εφόσον με τον εκσυγχρονισμό τους αναβαθμίζονται τουλάχιστον σε κατηγορία δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης. Επίσης εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής ξενοδοχειακών μονάδων που έχουν διακόψει προσωρινά τη λειτουργία τους για πέντε έτη κατ' ανώτατο όριο, χωρίς στο διάστημα αυτό να έχει γίνει αλλαγή στη χρήση του κτιρίου και υπό τον όρο ότι με τον εκσυγχρονισμό τους αναβαθμίζονται τουλάχιστον σε κατηγορία δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (iv) Εκσυγχρονισμός ξενοδοχειακών μονάδων που αφορά τη δημιουργία συμπληρωματικών εγκαταστάσεων με την προσθήκη νέων κοινόχρηστων χώρων, νέων χρήσεων επί κοινοχρήστων χώρων, πισίνων και αθλητικών εγκαταστάσεων σε ξενοδοχειακές μονάδες τουλάχιστον κατηγορίας δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης, με σκοπό την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών- **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (v) Μετατροπή παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες τουλάχιστον κατηγορίας δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (vi) Εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings) τουλάχιστον Γ' τάξης - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (vii) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός συνεδριακών κέντρων – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (viii) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός χιονοδρομικών κέντρων – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**

- (ix) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός αξιοποίησης ιαματικών πηγών – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (x) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός τουριστικών λιμένων σκαφών αναψυχής (μαρίνες) για επενδυτικά σχέδια που γίνονται με πρωτοβουλία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2160/1993 (ΦΕΚ 118 Α') - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xi) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός γηπέδων γκολφ – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xii) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός κέντρων θαλασσοθεραπείας - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xiii) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός κέντρων τουρισμού υγείας - **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xiv) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός κέντρων προπονητικού-αθλητικού τουρισμού – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xv) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός θεματικών πάρκων που αποτελούν οργανωμένες μορφές τουρισμού οι οποίες διαφοροποιούν ή διευρύνουν το τουριστικό προϊόν και παρέχουν ολοκληρωμένης μορφής υποδομές και υπηρεσίες συμπεριλαμβανομένων κατ'ελάχιστον των υπηρεσιών στέγασης σίτισης, στέγασης ψυχαγωγίας και κοινωνικής μέριμνας – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.**
- (xvi) Ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμός αυτοκινητοδρομίων απαραίτητων για την τουριστική ανάπτυξη της χώρας **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.**

(δ) Επενδυτικά σχέδια στον τριτογενή τομέα

- (i) Επενδυτικά σχέδια συνεργαζόμενων εμπορικών και μεταφορικών επιχειρήσεων, υπό ενιαίο φορέα, για την δημιουργία εμπορευματικών σταθμών, εμπορευματικών κέντρων και διαμετακομιστικών κέντρων, όπως αυτά θα οριστούν με την κοινή υπουργική απόφαση της παρ. 2(β) του παρόντος άρθρου – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (ii) Επενδυτικά σχέδια των μεταφορικών ή και εμπορικών επιχειρήσεων, υπο ενιαίο φορέα, για τη δημιουργία υποδομών αποθήκευσης, συσκευασίας και τυποποίησης καθώς και κλειστών χώρων στάθμευσης φορτηγών οχημάτων, όπως αυτά θα οριστούν με την κοινή υπουργική απόφαση της παρ. 2(β) του παρόντος άρθρου – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (iii) Επενδυτικά σχέδια για την παροχή υπηρεσιών εφοδιαστικής αλυσίδας – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (iv) Επενδυτικά σχέδια για τη δημιουργία ευρυζωνικών δικτυακών υποδομών και συναφούς εξοπλισμού που εξασφαλίζει την πρόσβαση σε πολίτες ή επιχειρήσεις,



σε επίπεδο ΟΤΑ, Περιφερειών κλπ. ή άλλης γεωγραφικής περιοχής με επιχειρηματικό ενδιαφέρον – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**

- (v) Επενδυτικά σχέδια παροχής καινοτομικών ηλεκτρονικών επικοινωνιακών και ευρυζωνικών υπηρεσιών ευρείας κλίμακας τα οποία βασίζονται στην ευρυζωνική υποδομή – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (vi) Επενδυτικά σχέδια ανάπτυξης λογισμικού – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (vii) Επενδυτικά σχέδια για τη δημιουργία εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής, δασικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας. Επίσης, επενδυτικά σχέδια ανάπτυξης τεχνολογιών και βιομηχανικών σχεδίων – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (viii) Επενδυτικά σχέδια για την παροχή υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας. – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (ix) Επενδυτικά σχέδια για τη δημιουργία εργαστηρίων παροχής υπηρεσιών ποιότητας ή και υψηλής τεχνολογίας, πιστοποιήσεων, δοκιμών ελέγχου και διακριβώσεων. – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (x) Επενδυτικά σχέδια για την ανέγερση και εκμετάλλευση βιοτεχνικών κέντρων και κτιρίων στις ειδικές βιοτεχνικές και βιομηχανικές ζώνες που καθορίζονται στο πλαίσιο του πολεοδομικού και χωροταξικού σχεδιασμού, καθώς και χώρων κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, κεντρικών αγορών και σφαγείων που γίνονται από επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. α' ή β' βαθμού ή συνεταιρισμούς. Επίσης επενδυτικά σχέδια των ως άνω φορέων για τη μετασκευή και διαμόρφωση παλαιών βιομηχανοστασίων και λοιπών εγκαταστάσεων για χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, εκθεσιακών κέντρων, κεντρικών αγορών και σφαγείων – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.**
- (xi) Επενδυτικά σχέδια επιχειρήσεων υγρών καυσίμων, αερίων καυσίμων και υγραερίων, για τη δημιουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης ή για την προμήθεια εξοπλισμού μεταφοράς υγρών καυσίμων αερίων καυσίμων και υγραερίων σε νησιά – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.**
- (xii) Επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες χερσαίες, νησιωτικές και παραλίμνιες περιοχές. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας ορίζονται οι περιοχές αυτές. – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xiii) Επενδυτικά σχέδια για τη δημιουργία κέντρων αποθεραπείας και αποκατάστασης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 10 του Ν. 2072/1992 και επενδυτικά σχέδια για την παροχή στέγης αυτόνομης διαβίωσης, σε άτομα με ειδικές ανάγκες, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1.**

- (xiv) Επενδυτικά σχέδια για την ίδρυση δημόσιας χρήσης κλειστών σταθμών ιδιωτικής χρήσεως επιβατηγών αυτοκινήτων χωρητικότητας τουλάχιστον σαράντα (40) θέσεων, επιπλέον εκείνων που επιβάλλει ο Γενικός Οικοδομικός Κανονισμός (Γ.Ο.Κ) για την κάλυψη των μόνιμων αναγκών που προκύπτουν από τις χρήσεις του κτιρίου, εφόσον γίνονται από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης δημόσιας χρήσεως, υπέργειων, υπόγειων ή και πλωτών σταθμών αυτοκινήτων. Επίσης, επενδυτικά σχέδια για την ίδρυση δημόσιας χρήσης εστεγασμένων ή και ημιεστεγασμένων σταθμών φορτηγών, λεωφορείων και άλλων εν γένει βαρέων οχημάτων τουλάχιστον 30 θέσεων– **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 3**.
- (xv) Επενδυτικά σχέδια που γίνονται από Ιερές μονές καθώς και την Ιερά Κοινότητα του Αγίου Όρους για την ανέγερση ή και εκσυγχρονισμό ξενώνων ή για τη μετατροπή κτιρίων τους σε ξενώνες, καθώς και για την ανέγερση, επέκταση, εκσυγχρονισμό ή μετατροπή κτιρίων τους σε χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, εργαστηρίων και χειροτεχνίας – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 1**.
- (ε) Ειδικά επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων που ασκούν τις δραστηριότητες των περιπτώσεων (α) έως (γ) του παρόντος:
- (i) Επενδυτικά σχέδια προστασίας του περιβάλλοντος, περιορισμού της ρύπανσης του εδάφους, του υπεδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας, αποκατάστασης του φυσικού περιβάλλοντος και ανακύκλωσης του ύδατος και αφαλάτωσης θαλασσινού ή υφάλμυρου νερού – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.
- (ii) Επενδυτικά σχέδια για αξιοποίηση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, υποκατάσταση υγρών καυσίμων ή ηλεκτρικής ενέργειας με αέρια καύσιμα, επεξεργασμένα απορριπτόμενα υλικά από εγχώριες βιομηχανίες, ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, ανάκτηση απορριπτόμενης θερμότητας, καθώς και συμπαραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας– **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.
- (iii) Επενδυτικά σχέδια για εξοικονόμηση ενέργειας, υπό την προϋπόθεση ότι το επενδυτικό σχέδιο δεν αφορά τον παραγωγικό εξοπλισμό, αλλά τον εξοπλισμό και τις εγκαταστάσεις κίνησης λειτουργίας της μονάδας και από αυτήν προκύπτει μείωση τουλάχιστον 10% της καταναλισκόμενης ενέργειας – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.
- (iv) Επενδυτικά σχέδια παραγωγής νέων προϊόντων ή και υπηρεσιών ή προϊόντων εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.
- (v) Επενδυτικά σχέδια για ίδρυση, επέκταση, εκσυγχρονισμό εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής ή μεταλλευτικής ή ενεργειακής έρευνας. – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.
- (vi) Επενδυτικά σχέδια εισαγωγής και προσαρμογής περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4**.

- (vii) Επενδυτικά σχέδια παραγωγής καινοτομικών προϊόντων ή υπηρεσιών εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία και εμπορευματοποίησης πρωτοτύπων προϊόντων και υπηρεσιών– **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (viii) Επενδυτικά σχέδια που στοχεύουν στην αναβάθμιση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων ή και υπηρεσιών – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (ix) Επενδυτικά σχέδια για αγορά και εγκατάσταση νέων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης αποθηκών συμπεριλαμβανομένου και του αναγκαίου λογισμικού για την δημιουργία επέκταση ή και ανάπτυξη στον χώρο του βιομηχανοστασίου στο πλαίσιο του εκσυγχρονισμού της εφοδιαστικής αλυσίδας – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (x) Επενδυτικά σχέδια ίδρυσης ή επέκτασης βιομηχανικών ή βιοτεχνικών μονάδων για την εναλλακτική διαχείριση συσκευασιών και άλλων προϊόντων που έχουν αναλωθεί στην Ελλάδα, για παραγωγή πρώτων υλών και λοιπών υλικών από αυτά – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.**
- (xi) Επενδυτικά σχέδια υλοποίησης ολοκληρωμένου πολυετούς (2-5 ετών) επιχειρηματικού σχεδίου φορέων (για τους οποίους έχει παρέλθει πενταετία από τη σύστασή τους) των μεταποιητικών και μεταλλευτικών επιχειρήσεων ελαχίστου συνολικού κόστους 3.000.000 ΕΥΡΩ, και επιχειρήσεων ανάπτυξης λογισμικού ελάχιστου συνολικού κόστους 1.500.000 ΕΥΡΩ που περιλαμβάνουν τον τεχνολογικό, διοικητικό, οργανωτικό και επιχειρησιακό εκσυγχρονισμό και ανάπτυξη, καθώς και τις αναγκαίες ενέργειες κατάρτισης των εργαζομένων, με ένα η περισσότερους από του επόμενους στόχους:
- Ενίσχυση της ανταγωνιστικής τους θέσης στη διεθνή αγορά,
  - Παραγωγή και προώθηση Επώνυμων Προϊόντων ή και Υπηρεσιών.
  - Καθετοποίηση παραγωγής, ανάπτυξη ολοκληρωμένων συστημάτων προϊόντων, υπηρεσιών ή συμπληρωματικών προϊόντων και υπηρεσιών.
  - Παραγωγή προϊόντων ή και παροχή υπηρεσιών σημαντικά ή τελείως διαφοροποιημένων των υφιστάμενων βασικών προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης.
  - Μεταφορά παραγωγικών - ερευνητικών δραστηριοτήτων από το εξωτερικό στην Ελληνική Επικράτεια.
  - Παραγωγή προϊόντων ή και παροχή υπηρεσιών από την σύμπραξη μη ομοειδών επιχειρήσεων (κατά πρότιμηση από διαφορετικούς κλάδους) με στόχο την παραγωγή σημαντικά ή τελείως διαφοροποιημένων των υφιστάμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των επιχειρήσεων αυτών. – **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 5.**

Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού, ορίζονται προδιαγραφές, όροι και προϋποθέσεις για εξειδίκευση των επενδυτικών σχεδίων, των περιπτώσεων (α) έως (ε).

2. (α) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων καθορίζονται τα επενδυτικά σχέδια που αφορούν στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία των γεωργικών προϊόντων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Παραρτήματος Ι της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

Με όμοια απόφαση επιτρέπεται να καθορίζονται προδιαγραφές, πρόσθετοι όροι, περιορισμοί και προϋποθέσεις για την εφαρμογή των ενισχύσεων στα επενδυτικά σχέδια της πιο πάνω περίπτωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική νομοθεσία για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας, της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας.

(β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού καθορίζονται τα επενδυτικά σχέδια για την δημιουργία ευρυζωνικών δικτυακών υποδομών και καινοτομικών ηλεκτρονικών επικοινωνιακών και ευρυζωνικών υπηρεσιών, καθώς και τα επενδυτικά σχέδια μεταφορικών επιχειρήσεων εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων, λαμβανομένης υπόψη της κοινοτικής νομοθεσίας.

3. Στην ενίσχυση της επιχορήγησης του νόμου αυτού υπάγονται επιχειρηματικές δραστηριότητες, που ασκούνται στην αλλοδαπή, από νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην κατηγορία των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων, όπως αυτές ορίζονται στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ.70/2001 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 12.1.2001 (ΕΛ 2001 L 10/33) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν βιβλία αντίστοιχα των κατηγοριών Β' και Γ' του ισχύοντος στην Ελλάδα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), για τα ακόλουθα επενδυτικά σχέδια:

- (α) Επενδυτικά σχέδια σε όλους του κλάδους της μεταποίησης, μόνο για ίδρυση παραγωγικών μονάδων. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μπορεί να εξαιρούνται της ενίσχυσης ορισμένοι κλάδοι ή υποκλάδοι της μεταποίησης.
- (β) Επενδυτικά σχέδια γεωργικών επιχειρήσεων θερμοκηπιακού τύπου, κτηνοτροφικών επιχειρήσεων εσταβλισμένου ή ημισταβλισμένου τύπου και αλιευτικών επιχειρήσεων (υδατοκαλλιέργειες) σύγχρονης τεχνολογίας.

#### **4. Δεν υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος νόμου:**

- (α) Επενδυτικά σχέδια στους κλάδους:

- (i) Χαλυβουργίας, όπως ορίζεται στο Παράρτημα Β του πολυτομεακού πλαισίου για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια (Ανακοίνωση C (2002) 315, EL 2002 C 70/04).
  - (ii) Συνθετικών Ινών, όπως ορίζεται στο Παράρτημα Δ του πολυτομεακού πλαισίου για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια.
  - (iii) Ναυπηγικό και ναυπηγοεπισκευαστικό, όπως ορίζεται στο πλαίσιο για τις κρατικές ενισχύσεις στην ναυπηγική βιομηχανία (2003/ C 317/06).
- (β) Επενδυτικά σχέδια δημόσιων επιχειρήσεων και οργανισμών. Η απαγόρευση δεν αφορά τις θυγατρικές τους εταιρίες, καθώς και τις εταιρίες των Ο.Τ.Α. α΄ και β΄ βαθμού.
- (γ) Επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή της κοινωνίας, της εταιρίας του αστικού δικαίου ή της κοινοπραξίας.
- (δ) Επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

#### **5. Ενισχυόμενες δαπάνες**

(α) Τα επενδυτικά σχέδια που εντάσσονται στις διατάξεις του παρόντος ενισχύονται για τις ακόλουθες δαπάνες.

- (i) Την κατασκευή, την επέκταση, τον εκσυγχρονισμό κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και τις δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.
- (ii) Την αγορά αποπερατωθεισών ή ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων που παραμένουν σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται τουλάχιστον για δύο (2) έτη πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, υπο την προϋπόθεση ότι δεν ανήκουν σε προβληματική επιχείρηση, όπως ορίζεται στις κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις για τη διάσωση και την αναδιάρθρωση προβληματικών επιχειρήσεων (Ανακοίνωση 1999/ C 288/02) και δεν έχουν λάβει προηγούμενη κρατική ενίσχυση.
- (iii) Την αγορά βιοτεχνικών χώρων σε τυποποιημένα βιοτεχνικά κτίρια των βιομηχανικών επιχειρηματικών περιοχών (ΒΙ.ΠΕ., Β.Ι.ΠΑ. και ΒΙΟ.ΠΑ.) και των τεχνοπόλεων ή τεχνολογικών πάρκων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ανήκουν σε προβληματική επιχείρηση, όπως ορίζεται στις κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις για τη διάσωση και την αναδιάρθρωση προβληματικών επιχειρήσεων (Ανακοίνωση 1999/ C 288/02) και δεν έχουν λάβει προηγούμενη κρατική ενίσχυση.

- (iv) Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση.
- (v) Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών, συστημάτων δημιουργίας ηλεκτρονικών αγορών και μηχανοργάνωσης, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του αναγκαίου λογισμικού καθώς και δαπανών εξοπλισμού για τη διασφάλιση του ηλεκτρονικού περιεχομένου.
- (vi) Τις δαπάνες μελετών που αποσκοπούν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας, τεχνογνωσίας, σύγχρονων μεθόδων και βιομηχανικών σχεδίων των παραγόμενων προϊόντων.
- (vii) Τις δαπάνες για αποσυναρμολόγηση, μεταφορά και επανασυναρμολόγηση του υφιστάμενου εξοπλισμού, προκειμένου για επιχειρήσεις που μετεγκαθίστανται για περιβαλλοντικούς λόγους, εφόσον μετεγκαθίστανται σε ΒΙ.ΠΕ. Ε.Τ.Β.Α., λοιπές Β.Ε.ΠΕ. (ΒΙ.ΠΕ., ΒΙΟ.ΠΑ. και ΒΙ.ΠΑ.).
- (viii) Την αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων διακίνησης υλικών και προϊόντων εντός του χώρου της εντασσόμενης μονάδας. Την αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων μαζικής μεταφοράς προσωπικού. Την αγορά και εγκατάσταση καινούργιου σύγχρονου εξοπλισμού και την κατασκευή εγκαταστάσεων για τη διακίνηση υλικών και προϊόντων.
- (ix) Την αγορά καινούργιων αυτοκινήτων-ψυγείων μόνο εφόσον αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο της μονάδας
- (x) Την κατασκευή νέων εργατικών κατοικιών, βρεφονηπιακών σταθμών, κτιρίων ή εγκαταστάσεων, καθώς και την αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού, προοριζομένων για τη στέγαση, την αναψυχή ή τη συνεστίαση των εργαζομένων της επιχείρησης, καθώς και αιθουσών κατάρτισης προσωπικού, εφόσον αυτά γίνονται στην περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.
- (xi) Τις δαπάνες κατασκευής του βασικού δικτύου μεταφοράς του θερμού νερού ή ατμού μέχρι τον καταναλωτή, προκειμένου μόνο για τις επενδύσεις παραγωγής ενέργειας σε μορφή θερμού νερού ή ατμού.
- (xii) Τις δαπάνες σύνδεσης με το δίκτυο της ΔΕΗ προκειμένου για επενδύσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή συμπαραγωγής.
- (xiii) Τις δαπάνες κύριων προπαρασκευαστικών εργασιών της εκμετάλλευσης που αφορούν δρόμους, στοές, φρέατα και κεκλιμένα προσπέλασης και

περιχάραξης, προκειμένου για μεταλλευτικές επενδύσεις και επενδύσεις εξόρυξης, επεξεργασίας και αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών.

- (xiv) Τις δαπάνες αγοράς και εγκατάστασης εξοπλισμού και μέσων μεταφοράς υγρών καυσίμων και υγραερίων στα νησιά.
- (xv) Την αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού μεταφορικών μέσων πλην του εξοπλισμού που προορίζεται για την υποδομή και την κίνησή τους, εφόσον είναι απαραίτητα για την εξυπηρέτηση της μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες περιοχές.
- (xvi) Τις δαπάνες μελετών, αγοράς καινούργιου σύγχρονου εξοπλισμού, εγκατάστασης και λειτουργίας των αναγκαίων υποδομών και διαδικασιών, καθώς και τα έξοδα πιστοποίησης των προϊόντων και των διαδικασιών διασφάλισης της ποιότητας, σύμφωνα με τα αντίστοιχα ευρωπαϊκά πρότυπα από οργανισμούς διαπιστευμένους από τον αρμόδιο εθνικό φορέα.
- (xvii) Τις δαπάνες εισαγωγής και προσαρμογής περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία.
- (xviii) Τις δαπάνες που αφορούν τα τέλη που καταβάλλονται για τη διεθνή κατοχύρωση της εφεύρεσης από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα τέλη για την ετήσια ανανέωση της διεθνούς κατοχύρωσης της εφεύρεσης για μια πενταετία, εφόσον έχει αρχίσει να πραγματοποιείται επένδυση για τη βιομηχανική εκμετάλλευσή της, ύψους τουλάχιστον δεκαπλάσιου εκείνου των τελών.
- (xix) Τις δαπάνες για ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών ή βιοτεχνικών μονάδων για την εναλλακτική διαχείριση συσκευασιών και άλλων προϊόντων που έχουν αναλωθεί στην Ελλάδα, για παραγωγή πρώτων υλών και λοιπών υλικών από αυτά .
- (xx) Δαπάνες που συνδέονται με την μεταφορά τεχνολογίας , άδειες εκμετάλλευσης ή τεχνικές γνώσεις .
- (xxi) Τις δαπάνες μελετών και τις αμοιβές συμβούλων για την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, σύμφωνα με τους περιορισμούς της ΕΕ. Ειδικότερα, την εκπόνηση κάθε μορφής μελετών σχετιζόμενων με την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδίου και αναφερόμενων στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Επιλέξιμες είναι μελέτες όπως οργάνωση διοίκησης, αναδιοργάνωση των επιμέρους λειτουργιών της επιχείρησης, ανασχεδιασμός επιχειρηματικών διαδικασιών, τυποποίησης διαδικασιών, ερευνών αγοράς, εκπόνησης μελετών προώθησης προϊόντων ή υπηρεσιών καθώς και συγκριτικών μελετών επιδόσεων. Οι ανωτέρω υπηρεσίες υπόκεινται στους περιορισμούς της παρακάτω περίπτωσης (γ).

(xhii) Αγοράς ηλεκτρονικών υπολογιστών, του αναγκαίου λογισμικού και περαιτέρω ανάπτυξής του μέχρι 60% του συνολικού κόστους του επενδυτικού σχεδίου, που αφορά ανάπτυξη λογισμικού.

(xhiii) Δαπάνες κατασκευής δικτυακών υποδομών πρόσβασης καθώς και ειδικών βοηθητικών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού ηλεκτρονικών επικοινωνιών που αποσκοπεί στη λειτουργία του δικτύου και στην υποστήριξη της διασύνδεσής του με υφιστάμενα δίκτυα.

(β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή και κατά περίπτωση με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης ορίζονται οι ενισχυόμενες δαπάνες ανά κατηγορία επένδυσης, σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία. Με όμοια απόφαση δύνανται να ορίζονται και πρόσθετες κατηγορίες, όροι ή περιορισμοί ενισχυόμενων δαπανών ανά είδος επενδυτικού σχεδίου.

(γ)

Οι δαπάνες πρέπει να αφορούν πάγια στοιχεία. Επίσης μπορούν να ενισχύονται δαπάνες για άυλες επενδύσεις για αμοιβές μελετών συμβούλων σε ποσοστό που δεν υπερβαίνει το 8% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου. Λειτουργικές δαπάνες δεν ενισχύονται.

Οι άυλες επενδύσεις θα πρέπει να αποτελούν αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού που θα χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο στην ενισχυόμενη επένδυση και θα αποκτούνται από τρίτους με τους όρους που ισχύουν στην αγορά.

Οι ενισχύσεις για αμοιβές μελετών συμβούλων παρέχονται μόνο στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και δεν αφορούν συνήθεις λειτουργικές δαπάνες αυτών.»

#### **6. Δεν υπάγονται στις ενισχύσεις του παρόντος νόμου:**

(α) Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι έξι (6) θέσεων.

(β) Η αγορά επίπλων και σκευών γραφείου.

(γ) Η αγορά οικοπέδων, γηπέδων και αγροτεμαχίων. Επίσης, σε περιπτώσεις αγοράς κτιριακών εγκαταστάσεων δεν μπορεί να ενισχυθεί το τμήμα της δαπάνης που αφορά στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου αυτές έχουν ανεγερθεί.

(δ) Η ανέγερση ή η επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων σε οικόπεδο που δεν ανήκει στο φορέα της επένδυσης.

Κατ' εξαίρεση μπορούν να ενισχυθούν:

(i) Η ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων επί οικοπέδου που δεν ανήκει στο φορέα της επένδυσης, εφόσον έχει παραχωρηθεί προς τούτο η χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ετών από το Δημόσιο, τον



Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού, την Ελληνικά Τουριστικά Ακίνητα ΑΕ, τις ΒΙΠΕ ΕΤΒΑ, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που έχουν καθεστώς ελεύθερης ζώνης, λοιπές ΒΕΠΕ (ΒΙΠΕ, ΒΙΠΑ και ΒΙΟΠΑ), την Ελληνική Ολυμπιακή Επιτροπή, την Ολυμπιακά Ακίνητα ΑΕ, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α΄ και β΄ βαθμού, σωματεία ή ιδρύματα, καθώς και από τεχνολογικά πάρκα προκειμένου για ανέγερση ή επέκταση κτιρίων εντός τεχνολογικών πάρκων.

Επίσης η ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων επί οικοπέδου που δεν ανήκει στον φορέα της επένδυσης αλλά έχει εκμισθωθεί από το Δημόσιο, νομικά ή φυσικά πρόσωπα για χρονική διάρκεια δεκαπέντε (15) ετών, η μίσθωση έχει μεταγραφεί και ο εκμισθωτής έχει παραιτηθεί από το δικαίωμα ιδιόχρησης.

Η διάρκεια της παραχώρησης ή μίσθωσης υπολογίζεται από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης υπαγωγής της επένδυσης που προβλέπεται στην παράγραφο 11 του άρθρου 7.

- (ii) Η πραγματοποίηση επενδύσεων θερμοκηπίων, επί γηπέδου του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί ή εκμισθωθεί προς τούτο στο φορέα της επένδυσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δέκα (10) ετών
- (iii) Η πραγματοποίηση επενδύσεων χιονοδρομικών κέντρων, παραγωγής ηλεκτρισμού από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας και γηπέδων γκολφ, επί ακινήτου του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί ή εκμισθωθεί προς τούτο στο φορέα της επένδυσης για χρονικό διάστημα τουλάχιστον είκοσι (20) ετών.
- (iv) Η πραγματοποίηση επενδύσεων υδατοκαλλιεργειών σε αιγιαλό.

Οι μισθώσεις που προβλέπονται στη διάταξη αυτή καταρτίζονται και με ιδιωτικό έγγραφο. Το γνήσιο της υπογραφής του εγγράφου βεβαιώνεται από τη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην οποία και κατατίθεται. Μετά την κατάθεσή του το έγγραφο με το οποίο καταρτίζεται η μίσθωση μεταγράφεται στο γραφείο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου. Από τη μεταγραφή η μίσθωση έχει την ισχύ που ορίζεται στο άρθρο 618 του Αστικού Κώδικα.

(ε) Ο εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής ξενοδοχειακών μονάδων τουλάχιστον κατηγορίας δύο αστέρων (2\*), πρώην Γ' τάξης, πριν παρέλθει πενταετία από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας ή από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης ολοκλήρωσης επένδυσης εκσυγχρονισμού της μονάδας, που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος ή των νόμων 2601/1998, 1892/1990 και 1262/1982. Στην πενταετία από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας, της παραγράφου αυτής, περιλαμβάνεται και το διάστημα κατά το οποίο η μονάδα λειτουργούσε ως επιχείρηση εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων, προκειμένου για ξενοδοχειακές μονάδες που προέκυψαν από υποχρεωτική μετατροπή μονάδας ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων. Κατ' εξαίρεση ο ανωτέρω εκσυγχρονισμός

ενισχύεται για τμήματα της ξενοδοχειακής μονάδας που δεν περιλαμβάνονταν στην προηγούμενη ενίσχυση.

(στ) Ο εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings) τουλάχιστον Γ' τάξης, πριν παρέλθει πενταετία από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας ή από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης ολοκλήρωσης επένδυσης εκσυγχρονισμού της μονάδας, που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος ή των νόμων 2601/1998, 1892/1990 και 1262/1982. Κατ' εξαίρεση για τις οργανωμένες τουριστικές κατασκηνώσεις (campings) για τα οποία έχει υπαχθεί επένδυση εκσυγχρονισμού τους στις διατάξεις των νόμων 1262/1982, 1892/1990 και Ν.2601/98, για τα οποία υποβάλλεται αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό τους πριν παρέλθει πενταετία από την ολοκλήρωση του ήδη εγκριθέντος εκσυγχρονισμού,, ο αιτούμενος εκσυγχρονισμός μπορεί να ενισχυθεί εφόσον αφορά σε διαφορετικά του προηγούμενου, τμήματα του κατασκηνωτικού κέντρου ή και στα εκσυγχρονισθέντα, εφόσον η σκοπιμότητα πραγματοποίησης περαιτέρω έργων εκσυγχρονισμού τους κρίνεται πλήρως αιτιολογημένη, μετά από γνώμη της αρμόδιας Γνωμοδοτικής Επιτροπής.

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

- (η) Η εισφορά στο εταιρικό κεφάλαιο της αξίας μηχανημάτων και λοιπών παγίων στοιχείων.
- (θ) Επενδύσεις οι οποίες αποσκοπούν σε απλή αντικατάσταση υφιστάμενου μηχανολογικού εξοπλισμού, χωρίς να συνεπάγονται την επέκταση, την αλλαγή στο προϊόν ή την μέθοδο παραγωγής μίας υφιστάμενης εγκατάστασης.

#### **Άρθρο 4**

#### **Παρεχόμενες ενισχύσεις**

1. α. Για τα επενδυτικά σχέδια της παραγράφου 1 του άρθρου 3 παρέχονται κατά περιοχή και κατηγορία οι ακόλουθες ενισχύσεις:

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού στην κατηγορία 1 περιλαμβάνονται οι κατηγορίες 3, 4 και 5 της κατάταξης των επενδυτικών σχεδίων του άρθρου 3 παρ. 1 και στην κατηγορία 2 περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες κατηγορίες 1 και 2.

---

<sup>5</sup> Όπου στο κείμενο του νόμου 3299/2004, όπως ισχύει, γίνεται αναφορά στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1628/2006 της Επιτροπής της 24<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2006 ή στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 70/2001 της Επιτροπής της 12<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2001, όπως ισχύουν, νοείται ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 800/2008 της Επιτροπής της 6<sup>ης</sup> Αυγούστου 2008 για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την κοινή αγορά κατ' εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης (Γενικός κανονισμός απαλλαγής κατά κατηγορία).

Επιχορήγηση ή και επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης ή επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης

- Περιοχή Α' - Κατηγορία 1 - 20%
- Κατηγορία 2 - 15%
- Περιοχή Β' - Κατηγορία 1 - 30%
- Κατηγορία 2 - 25%
- Περιοχή Γ' - Κατηγορία 1 - 40%
- Κατηγορία 2 - 35%

Ή εναλλακτικά

Φορολογική απαλλαγή

Το ποσό της ενίσχυσης λόγω της μη καταβολής του φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών θα είναι ίσο με το ποσό της επιχορήγησης σύμφωνα με τα ορισθέντα ποσοστά του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης αυτής, ανάλογα με την περιοχή και την κατηγορία του επενδυτικού σχεδίου, καθώς και τα επιπλέον ποσοστά ενίσχυσης των περιπτώσεων γ' και δ' της ίδιας παραγράφου.

- β. Οι παρεχόμενες ενισχύσεις της περίπτωσης α, αναγόμενες σε ακαθάριστο Ισοδύναμο Επιχορήγησης, δεν επιτρέπεται να υπερβούν τα ποσοστά του εγκεκριμένου από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων.
  - γ. Στις μεσαίες επιχειρήσεις παρέχεται για κάθε επενδυτικό σχέδιο επιπλέον ποσοστό ενίσχυσης έως δέκα τοις εκατό (10%) μέχρι το ενισχυόμενο κόστος των δεκαπέντε εκατομμυρίων (15.000.000) ευρώ.
  - δ. Στις πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις παρέχεται για κάθε επενδυτικό σχέδιο επιπλέον ποσοστό ενίσχυσης έως είκοσι τοις εκατό (20%) μέχρι το ενισχυόμενο κόστος των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) ευρώ.
2. α. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης καθορίζονται τα επιπλέον ποσοστά ενίσχυσης των περιπτώσεων γ και δ της προηγούμενης παραγράφου για τις πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, σε Περιφέρειες, Νομούς ή τμήματα αυτών, ανά είδος επενδυτικού σχεδίου, βάσει των κριτηρίων του κατά κεφαλή Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (Α.Ε.Π.), του ποσοστού ανεργίας και της γεωγραφικής θέσης των αντίστοιχων περιοχών ή του κριτηρίου της έκτακτης ανάγκης εκ φυσικών καταστροφών.
- β. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύναται να μετατάσσονται κατηγορίας τα επενδυτικά σχέδια της παραγράφου 1 του άρθρου 3.
3. Ενισχύσεις μεγάλων επενδυτικών σχεδίων.
- α. Για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού ως «Μεγάλο επενδυτικό σχέδιο» νοείται επένδυση της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος, με

ενισχυόμενες δαπάνες άνω των πενήντα (50) εκατομμυρίων ευρώ, υπολογιζόμενες με τις τιμές και τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης.

β. Για τον υπολογισμό του συνολικού ποσού των ενισχυόμενων δαπανών θα λαμβάνεται υπόψη η υλοποίηση για περίοδο τριών ετών, σε μία εγκατάσταση, εκ μέρους μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων, πάγιων περιουσιακών στοιχείων συνδυαζόμενων κατά αδιαίρετο από οικονομική άποψη τρόπο.

γ. Στα επενδυτικά σχέδια της παραγράφου αυτής δεν παρέχονται οι προσαυξήσεις των ποσοστών ενίσχυσης που χορηγούνται στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις.

δ. Για επενδυτικά σχέδια που υπερβαίνουν τα πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) ευρώ το ανώτατο χορηγούμενο ποσό ενίσχυσης προσδιορίζεται ως εξής:

i. για το τμήμα μέχρι πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) ευρώ παρέχεται το 100% του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου περιφερειακής ενίσχυσης,

ii. για το τμήμα που υπερβαίνει τα πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) ευρώ έως εκατό εκατομμύρια (100.000.000) ευρώ παρέχεται το 50% του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου περιφερειακής ενίσχυσης,

iii. για το τμήμα που υπερβαίνει τα εκατό εκατομμύρια (100.000.000) ευρώ παρέχεται το 34% του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου περιφερειακής ενίσχυσης.

4. Οι ανωτέρω ενισχύσεις δεν σωρεύονται με οποιαδήποτε άλλη κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 παρ. 1 της Συνθήκης ή με οποιαδήποτε άλλη κοινοτική ή εθνική χρηματοδότηση, σε σχέση με τις ίδιες επιλέξιμες δαπάνες, εάν η εν λόγω σωρευση θα είχε ως αποτέλεσμα η ένταση της ενίσχυσης να υπερβεί την ένταση της ενίσχυσης που προβλέπει ο κανονισμός.

5. Για τα επενδυτικά σχέδια της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης (δ) και των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix), (x) και (xi) της περίπτωσης (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 3 παρέχεται η ενίσχυση της επιχορήγησης ή της φορολογικής απαλλαγής.

6. Για τα επενδυτικά σχέδια των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 3, που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή, παρέχεται μόνο η ενίσχυση της επιχορήγησης, το ποσοστό της οποίας ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία.»

7. Στις πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις που θα υπαχθούν στις διατάξεις του νόμου αυτού για να ενισχυθούν με το κίνητρο της επιχορήγησης ή και της επιδότησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της επιδότησης του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης και θα υλοποιήσουν στην Περιοχή Α' επενδυτικά σχέδια των υποπεριπτώσεων «iii και viii» της περίπτωσης δ' και της υποπερίπτωσης «iv» της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3, παρέχεται κατ' εξαίρεση του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, ποσοστό ενίσχυσης 30%.

## **Άρθρο 5**

### **Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για τη χορήγηση των ενισχύσεων**

1. (α) Στις ενισχύσεις του παρόντος νόμου υπάγονται επενδυτικά σχέδια τα οποία υπερβαίνουν το ελάχιστο ύψος κατά περίπτωση ως κατωτέρω:

Για μεγάλες επιχειρήσεις, 500.000 ευρώ

Για μεσαίες επιχειρήσεις, 250.000 ευρώ

Για μικρές επιχειρήσεις, 150.000 ευρώ

Για πολύ μικρές επιχειρήσεις, 100.000 ευρώ

Το μέγεθος των επιχειρήσεων καθορίζεται βάσει του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ.70/2001 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 12.1.2001 (ΕΛ 2001 L 10/33) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ελάχιστο όριο της παραγράφου αυτής, καθώς και να ορίζεται διαφορετικό ελάχιστο ύψος ενισχυόμενων επενδύσεων για ορισμένους κλάδους οικονομικών δραστηριοτήτων ή για περιοχές που παρουσιάζουν προβλήματα αναπτύξεως και απασχολήσεως.

(β) Ειδικότερα στην ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής υπάγονται επενδυτικά σχέδια εκσυγχρονισμού βιοτεχνικών μονάδων που πραγματοποιούνται από πολύ μικρές επιχειρήσεις, τα οποία υπερβαίνουν το ελάχιστο ύψος των 30.000 ευρώ.

(γ) Οι παρεχόμενες σε κάθε φορέα ενισχύσεις των επενδυτικών νόμων, περιλαμβανομένων και των ενισχύσεων των συνεργαζόμενων ή συνδεδεμένων με αυτόν επιχειρήσεων, όπως οι έννοιες αυτές προσδιορίζονται στο Παράρτημα του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 800/2008 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6.8.2008, δεν μπορούν να υπερβούν σωρευτικά κατά τη διάρκεια μιας πενταετίας το όριο των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) ευρώ για μεμονωμένη επιχείρηση και των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) ευρώ για το σύνολο των συνεργαζόμενων ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων και για επενδυτικά σχέδια που αφορούν την ίδια παραγωγική διαδικασία και υλοποιούνται εντός της ίδιας Περιφέρειας. Η ρύθμιση του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τα επενδυτικά σχέδια της παραγράφου 1 περίπτωση βνί του άρθρου 3 των ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και για τα επενδυτικά σχέδια που ενισχύονται με το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής.<sup>7</sup>

## **2. Νομική μορφή των υπαγόμενων επιχειρήσεων**

Οι επιχειρήσεις των οποίων επενδυτικά σχέδια ύψους άνω των 200.000 ευρώ, υπάγονται στο καθεστώς ενίσχυσης του παρόντος νόμου, υποχρεούνται το αργότερο μέχρι την εκταμίευση της πρώτης δόσης της ενίσχυσης, να λειτουργούν με μορφή εμπορικής εταιρίας ή συνεταιρισμού.

Η εκκλησία της Ελλάδος, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κρήτης, οι Ιερές Μητροπόλεις της Χώρας, οι Ιερές μονές και η Ιερά κοινότητα του Αγίου Όρους για την πραγματοποίηση των επενδύσεων δεν υποχρεούνται σε σύσταση εταιρίας.

## **3. Ίδια συμμετοχή του επενδυτή.**

Α.(α) Το ποσοστό της ίδιας συμμετοχής του επενδυτή στις επενδύσεις που εντάσσονται στο καθεστώς ενίσχυσης της επιχορήγησης ή και επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 25% των ενισχυόμενων δαπανών.

- (β) Το ποσοστό της ίδιας συμμετοχής στην επένδυση που έχει εγκριθεί με την απόφαση υπαγωγής, δεν είναι δυνατόν να μειωθεί μετά την έκδοση απόφασης αυτής.
- (γ) Η ίδια συμμετοχή του επενδυτή στις επενδύσεις που εντάσσονται στο καθεστώς της ενίσχυσης της επιχορήγησης ή και επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης αποτελεί ίδιο κεφάλαιο για τις ατομικές επιχειρήσεις και τις ιερές μονές και εταιρικό κεφάλαιο για τις λοιπές. Προκειμένου περί συνεταιρισμών, ως ίδια συμμετοχή νοείται για μεν τους νεοϊδρυόμενους το καταβεβλημένο κεφάλαιό τους, για δε τους υφιστάμενους το ποσό της αύξησης του κεφαλαίου τους ή το αποθεματικό που σχηματίζεται για το σκοπό αυτό. Για τις λοιπές περιπτώσεις ως ίδια συμμετοχή του επενδυτή νοείται για μεν τις νεοϊδρυόμενες εταιρίες το καταβεβλημένο κεφάλαιό τους, για δε τις υφιστάμενες το ποσό της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου τους που προκύπτει από νέες σε μετρητά εισφορές των εταίρων ή κατά περίπτωση τα φορολογηθέντα αποθεματικά, όπως αυτά προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία, εκτός του τακτικού, χωρίς να απαιτείται αύξηση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου και υπό τον όρο ότι τα αποθεματικά αυτά δεν θα μπορούν να διανεμηθούν 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. Τα φορολογηθέντα (έκτακτα) αποθεματικά επιχείρησης αποτελούν ίδια συμμετοχή στην επένδυση, εφόσον κατά το στάδιο αξιολόγησης της επένδυσης ελέγχεται και διαπιστώνεται η επάρκεια της ρευστότητας της επιχείρησης μετά την αφαίρεση των ποσών των διαθεσίμων της που πρόκειται να αποτελέσουν την ίδια συμμετοχή.

Για τις επενδύσεις της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τον υπολογισμό της ίδιας συμμετοχής λαμβάνεται υπόψη μόνο το σκέλος της επένδυσης που αφορά σε επενδύσεις παγίων.

- (δ) Η αύξηση του εταιρικού ή συνεταιριστικού κεφαλαίου υφιστάμενων εταιριών ή συνεταιρισμών πρέπει να γίνεται μετά την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος.

Η αύξηση του κεφαλαίου των Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. μπορεί να γίνεται και πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιήθηκε μέσα στους τελευταίους δώδεκα (12) μήνες πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής με αποκλειστικό, βάσει της σχετικής απόφασης της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή των εταίρων αντίστοιχα, σκοπό τη χρησιμοποίηση του νέου κεφαλαίου ως ίδια συμμετοχή, στη συγκεκριμένη επένδυση και ότι, μέχρι το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής της επένδυσης ή του σχεδίου το κεφάλαιο αυτό αποδεδειγμένα υφίσταται με τη μορφή διαθεσίμων της εταιρίας και δεν έχει αναλωθεί.

- B. Στις επενδύσεις που εντάσσονται στο καθεστώς της φορολογικής απαλλαγής ή της επιδότησης του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης, τουλάχιστον το 25% του

κόστους πρέπει να καλύπτεται από χρηματοδοτική συμβολή του φορέα της επένδυσης που συνίσταται σε ίδια κεφάλαια ή δάνειο, υπό την προϋπόθεση ότι το τμήμα αυτό δεν συνοδεύεται από καμία κρατική ενίσχυση.

#### **4. Αναμόρφωση ενισχυόμενου κόστους επένδυσης .**

Με την απόφαση πιστοποίησης της ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας είναι δυνατόν, μετά από αίτηση του επενδυτή να αναμορφωθεί το ενισχυόμενο κόστος αυτής, το οποίο σε περίπτωση αύξησης δεν δύναται να υπερβεί το 5% αυτού που έχει εγκριθεί. Για τον καθορισμό του ποσού της αναμόρφωσης του κόστους της επένδυσης, λαμβάνονται υπόψη οι ανατιμήσεις και διαφοροποιήσεις που τυχόν προέκυψαν στα επί μέρους στοιχεία κόστους της επένδυσης κατά τη διάρκεια της υλοποίησης.

#### **5. Προθεσμία ολοκλήρωσης – Δυνατότητα παράτασης προθεσμίας ολοκλήρωσης επένδυσης.**

Η προβλεπόμενη στην απόφαση υπαγωγής προθεσμία ολοκλήρωσης της επένδυσης, μπορεί να παρατείνεται για δύο (2) έτη κατ' ανώτατο όριο, υπό τις προϋποθέσεις ότι (α) η υποβολή του αιτήματος γίνεται το αργότερο εντός αποκλειστικής προθεσμίας έξι (6) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας ολοκλήρωσης που καθορίστηκε αρχικά στην απόφαση υπαγωγής και (β) έχει πραγματοποιηθεί το πενήντα τοις εκατό (50%) του εγκριθέντος έργου.

Αν διακοπούν ή καθυστερήσουν οι εργασίες για λόγους ανωτέρας βίας, η προθεσμία ολοκλήρωσης της επένδυσης μπορεί να παρατείνεται για επιπλέον χρονικό διάστημα ίσο με εκείνο της διακοπής ή της καθυστέρησης. Στις περιπτώσεις που η ανωτέρα βία ανακύπτει κατά τη διάρκεια της προθεσμίας ολοκλήρωσης που καθορίστηκε αρχικά με την απόφαση υπαγωγής, το σχετικό αίτημα πρέπει να υποβληθεί μόνο εντός της προθεσμίας ολοκλήρωσης που καθορίστηκε αρχικά στην απόφαση υπαγωγής χωρίς να απαιτείται η πραγματοποίηση του 50% του εγκριθέντος έργου.

Αν χωρίς να συντρέχουν λόγοι ανωτέρας βίας η επένδυση ολοκληρωθεί εντός έξι μηνών από τη λήξη της αρχικής ή κατά παράταση προθεσμίας, η ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας επιτρέπεται να πιστοποιηθεί εφόσον κατατεθεί σχετική αίτηση για πιστοποίηση κατά τις διατάξεις της περίπτωσης β παραγράφου 1 του άρθρου 8 και ενισχύονται μόνο οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν εμπρόθεσμα.

#### **6. Έναρξη υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων.**



α. Η έναρξη της υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων γίνεται μετά τη δημοσίευση της απόφασης υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η έναρξη υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων πριν τη δημοσίευση της απόφασης υπαγωγής δύναται να γίνει, με αποκλειστική ευθύνη του επενδυτή, μετά την υποβολή της αίτησης στις αρμόδιες υπηρεσίες ώστε να τεκμηριώνεται πως η αιτούμενη ενίσχυση αποτελεί κίνητρο για την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδίου. Η έναρξη υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων πριν την υποβολή της ως άνω αίτησης επιφέρει απόρριψη του συνόλου του επενδυτικού σχεδίου.

β. Οι μεγάλες επιχειρήσεις οφείλουν επιπρόσθετα με την υποβολή της αίτησής τους να προσκομίζουν έγγραφα από τα οποία να τεκμηριώνεται ο χαρακτήρας κινήτρου της αιτούμενης ενίσχυσης των επενδυτικών σχεδίων τους, βάσει ενός ή περισσοτέρων από τα ακόλουθα κριτήρια:

- i) ουσιώδη αύξηση του μεγέθους του επενδυτικού σχεδίου ή της δραστηριότητάς τους ως αποτέλεσμα της ενίσχυσης,
- ii) ουσιώδη αύξηση του πεδίου εφαρμογής του επενδυτικού σχεδίου ή της δραστηριότητάς τους ως αποτέλεσμα της ενίσχυσης,
- iii) ουσιώδη αύξηση του συνολικού ποσού που δαπανά ο δικαιούχος για το επενδυτικό σχέδιο ή τη δραστηριότητα, ως αποτέλεσμα της ενίσχυσης,
- iv) ουσιώδη αύξηση της ταχύτητας ολοκλήρωσης του υπόψη επενδυτικού σχεδίου ή της δραστηριότητας,
- v) το επενδυτικό σχέδιο καθ' εαυτό δεν θα είχε υλοποιηθεί στη συγκεκριμένη ενισχυόμενη περιφέρεια εάν δεν είχε χορηγηθεί η ενίσχυση.<sup>9</sup>

## **7. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για το επενδυτικό δάνειο.**

Αν στο προτεινόμενο για ενίσχυση επενδυτικό σχέδιο προβλέπεται και η χρησιμοποίηση δανείου, αυτό πρέπει:

- (i) να είναι τετραετούς τουλάχιστον διάρκειας,
- (ii) να έχει τη μορφή τραπεζικού δανείου ή ομολογιακού δανείου εκδιδόμενου σε δημόσια ή μη εγγραφή ή δανείου από άλλους χρηματοδοτικούς οργανισμούς, αποκλειόμενης της μορφής αλληλόχρεου λογαριασμού,
- (iii) να λαμβάνεται για την πραγματοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, όπως αυτό θα προκύπτει ρητά από τη σχετική δανειακή σύμβαση και
- (iv) να έχει εγκριθεί από τη χρηματοδοτούσα τράπεζα ή το χρηματοδοτικό οργανισμό, κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης υπαγωγής στις ενισχύσεις του παρόντος. Το σχετικό έγγραφο της έγκρισής του πρέπει να αναφέρει τους όρους χορήγησης του δανείου και συγκεκριμένα το ύψος του, τη διάρκειά του, το επιτόκιο, την περίοδο χάριτος και τις εξασφαλίσεις για την παροχή του και να περιλαμβάνεται στον υποβαλλόμενο με την αίτηση υπαγωγής φάκελο.

Το επενδυτικό δάνειο μπορεί να λαμβάνεται και σε συνάλλαγμα.



## **8. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι της επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού.**

(α) Η επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης για πρόγραμμα απόκτησης της χρήσης καινούργιου σύγχρονου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης. Ο όρος αυτός πρέπει να περιλαμβάνεται στη σχετική σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

(β) Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε (5) έτη.

## **9. Προϋποθέσεις περιορισμοί και όροι παροχής ενισχύσεων βάσει της δημιουργούμενης απασχόλησης.**

(α) Η επιδότηση αφορά τις συνδεδόμενες με την πραγματοποίηση της επένδυσης θέσεις απασχόλησης. Θέσεις απασχόλησης συνδεδόμενες με την επένδυση θεωρούνται οι νέες θέσεις απασχόλησης που δημιουργούνται μέσα στην πρώτη τριετία από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης για την εξυπηρέτησή της, καθώς και οι θέσεις εργασίας που δημιουργούνται κατά το ίδιο χρονικό διάστημα λόγω της αύξησης του συντελεστή αξιοποίησης του δυναμικού παραγωγής που οφείλεται στην εν λόγω επένδυση.

Η δημιουργούμενη απασχόληση αντιπροσωπεύει καθαρή αύξηση των θέσεων πλήρους ή μερικής απασχόλησης επιπλέον των υφιστάμενων κατά το χρόνο ολοκλήρωσης.

(β) Η ενίσχυση καταβάλλεται επί του μισθολογικού κόστους για το σύνολο των συνδεδόμενων με την επένδυση θέσεων απασχόλησης και παρέχεται για τα δύο πρώτα έτη από την δημιουργία της κάθε θέσης απασχόλησης. Το μισθολογικό κόστος περιλαμβάνει το μισθό πριν από την αφαίρεση φόρων καθώς και τις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

(γ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι και οι διαδικασίες ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας των επενδυτικών σχεδίων που υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος νόμου για την ενίσχυση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης.

**10.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις που αφορούν στην παραγωγή προϊόντων εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, καθώς και σε επενδύσεις ή προγράμματα επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, της υποπερίπτωσης (viii) της περίπτωσης (δ) και της υποπερίπτωσης (iv) της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(α) Για το χαρακτηρισμό των προϊόντων ή υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας γνωμοδοτεί, με βάση το προτεινόμενο επενδυτικό σχέδιο, η Ειδική Επιτροπή Εμπειρογνομώνων της Γενικής Γραμματείας Ανάπτυξης (Γ.Γ.Α.) του Υπουργείου Ανάπτυξης,

μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου της επένδυσης ή του προγράμματος στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης καθορίζονται τα κριτήρια και οι διαδικασίες εξέτασης για το χαρακτηρισμό των προϊόντων ή υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας.

(β) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης καθορίζονται οι προδιαγραφές που πρέπει να πληρούν οι επενδύσεις για την παροχή υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας.

Με τη γνωμοδότηση της προηγούμενης περίπτωσης α' η Ειδική Επιτροπή Εμπειρογνωμόνων γνωμοδοτεί και για την πλήρωση ή μη των ως άνω προδιαγραφών στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, προκειμένου να είναι δυνατή για αυτές η εφαρμογή των ενισχύσεων του παρόντος νόμου.

**11.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδυτικά σχέδια που αφορούν στην παραγωγή των νέων προϊόντων ή υπηρεσιών της υποπερίπτωσης (iv) της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(α) Ως νέα προϊόντα θεωρούνται αυτά που, κατά την υποβολή της αίτησης υπαγωγής στις ενισχύσεις του παρόντος, δεν παράγονται από άλλες παραγωγικές μονάδες της χώρας αυτούσια ή παραλλαγμένα.

(β) Για το χαρακτηρισμό των προϊόντων ως νέων γνωμοδοτεί, με βάση το προτεινόμενο επενδυτικό σχέδιο, η Ειδική Επιτροπή Εμπειρογνωμόνων της Γ.Γ.Α. του Υπουργείου Ανάπτυξης, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου της επένδυσης στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης. Με την κοινή απόφαση της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 καθορίζονται τα κριτήρια και οι διαδικασίες εξέτασης από τη Γ.Γ.Α. του χαρακτηρισμό των προϊόντων ως νέων.

**12.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδυτικά σχέδια ανάπτυξης λογισμικού της υποπερίπτωσης (vi) της περίπτωσης δ' και της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 3.

(α) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης ορίζονται οι προδιαγραφές που πρέπει να πληρούν οι επιχειρήσεις αυτές, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να συνοδεύουν το φάκελο που υποβάλλεται από αυτές για την εφαρμογή των ενισχύσεων του παρόντος.

(β) Ο χαρακτηρισμός τους ως επενδύσεων ανάπτυξης λογισμικού γίνεται με γνωμοδότηση της Ειδικής Επιτροπής Εμπειρογνωμόνων της Γ.Γ.Α. του Υπουργείου Ανάπτυξης, μέσα σε

ένα (1) μήνα από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου της επένδυσης στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης

13. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε: (i) επενδύσεις για τη δημιουργία εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας και (ii) επενδύσεις ανάπτυξης τεχνολογιών και βιομηχανικών σχεδίων της υποπερίπτωσης (vii) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Για το χαρακτηρισμό εκδίδεται γνωμοδότηση της Ειδικής Επιτροπής Εμπειρογνομόνων της Γ.Γ.Α. του Υπουργείου Ανάπτυξης, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου της επένδυσης ή προγράμματος στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης

14. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων, στις επενδύσεις περιβαλλοντικού και ενεργειακού χαρακτήρα των υποπεριπτώσεων (i), (ii) και (iii) της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(α) Προκειμένου για επενδύσεις που αφορούν σε προστασία του περιβάλλοντος, περιορισμό της ρύπανσης του εδάφους, του υπεδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας, αποκατάστασης του φυσικού περιβάλλοντος και ανακύκλησης του ύδατος, για το χαρακτηρισμό τους αποφαινεται το Υπουργείο Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων εντός ενός (1) μηνός από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εφόσον τούτο κρίνεται αναγκαίο από την αρμόδια υπηρεσία αξιολόγησης της επένδυσης ή του προγράμματος.

(β) Προκειμένου για επενδύσεις που αφορούν σε εξοικονόμηση ενέργειας, η εφαρμογή των ενισχύσεων γίνεται υπό την προϋπόθεση ότι η επένδυση ή το πρόγραμμα χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αφορά στον παραγωγικό εξοπλισμό, αλλά στον εξοπλισμό και τις εγκαταστάσεις κίνησης - λειτουργίας της μονάδας και ότι από την επένδυση ή το πρόγραμμα προκύπτει μείωση τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της καταναλισκόμενης ενέργειας.

(γ) Προκειμένου για τις επενδύσεις ή προγράμματα των υποπεριπτώσεων (ii) και (iii) της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3, για το χαρακτηρισμό τους γνωμοδοτεί η Γενική Γραμματεία Ενέργειας του Υπουργείου Ανάπτυξης, εντός ενός (1) μηνός από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου στην αρμόδια υπηρεσία της Γενικής Γραμματείας Ενέργειας.

15. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων, στις επενδύσεις που αφορούν στην παραγωγή καινοτομικών προϊόντων, και εμπορευματοποίησης προτύπων προϊόντων καθώς και στην εισαγωγή καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία της υποπερίπτωσης (vii) της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

α) Για τις ανάγκες του παρόντος, ως καινοτομία ορίζεται η εφαρμοσμένη χρήση της γνώσης για τη δημιουργία νέων ή βελτιωμένων προϊόντων και διαδικασιών και υπηρεσιών που χρήζουν άμεσης παραγωγικής και εμπορικής αποδοχής. Αποδεκτά πεδία καινοτομίας ορίζονται αυτά που αφορούν προϊόντα, υπηρεσίες, παραγωγική διαδικασία και ανάπτυξη τεχνολογίας.

(β) Στην περίπτωση επιχειρηματικών σχεδίων καινοτομίας αξιολογείται η πρωτοτυπία, η εστίαση και αποσαφήνιση του βέλτιστου πεδίου εφαρμογής ή συγκεκριμένης εφαρμογής της καινοτομικής ιδέας, ο βαθμός βελτίωσης των τεχνικών και των οικονομικών μεγεθών του στοχευόμενου προϊόντος και παραγωγικής διαδικασίας και υπηρεσίας, η ύπαρξη και χρήση ή η εξασφάλιση χρήσης μεμονωμένων ή συνδυασμών υπαρχόντων πατεντών και διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας ή ύπαρξη και αξιοποίηση αξιόπιστων αποτελεσμάτων έρευνας και ανάπτυξης, η πρωτοτυπία συνδυασμού τεχνολογίας από διαφορετικές περιοχές και κλάδους, και ο βαθμός εξασφάλισης πώλησης των προϊόντων και υπηρεσιών ή ο βαθμός εξασφάλισης χρήσης των διαδικασιών. Η ύπαρξη πιστοποιητικού από τον Οργανισμό Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι.) για πρωτοτυπία και δίπλωμα ευρεσιτεχνίας αποτελεί θετικό αλλά όχι καθοριστικό ή απαραίτητο παράγοντα για την αξιολόγηση και υπαγωγή της προτεινόμενης επένδυσης στην κατηγορία καινοτομία.

(γ) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης καθορίζονται και συμπληρώνονται τα κριτήρια και οι διαδικασίες εξέτασης από την Ειδική Επιτροπή Εμπειρογνομώνων της Γ.Γ.Α. για το χαρακτηρισμό προϊόντων, παραγωγικών διαδικασιών και υπηρεσιών ως καινοτομικά.

Ο χαρακτηρισμός των επενδύσεων αυτών γίνεται με σχετική γνωμοδότηση της Ειδικής Επιτροπής Εμπειρογνομώνων της Γ.Γ.Α. του Υπουργείου Ανάπτυξης, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου της επένδυσης στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Με την κοινή απόφαση της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 10 καθορίζονται τα κριτήρια και οι διαδικασίες εξέτασης από τη Γ.Γ.Α. του χαρακτηρισμού των προϊόντων ως καινοτομικών και των επενδύσεων ως καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία.

16. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την ένταξη επενδύσεων για ίδρυση ή επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων, που προβλέπονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(α) Επενδύσεις για ίδρυση ή επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων μπορούν να ενισχυθούν μόνον εφόσον πραγματοποιούνται:

- (i) Στις Περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.), όπως ορίζονται με τον Ν. 2545/1997 (ΦΕΚ 254/Α).
- (ii) Στα τμήματα των ενισχυόμενων περιοχών της Επικράτειας που δεν περιλαμβάνονται στην κοινή απόφαση της επόμενης περίπτωσης β'. Για να είναι δυνατή η ενίσχυση για ίδρυση ή επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων στα τμήματα αυτά της Επικράτειας πρέπει: (α) η επένδυση να πραγματοποιείται σε ζώνη τουρισμού - αναψυχής χαρακτηριζόμενη έτσι σύμφωνα με τα κριτήρια της χωροταξικής ή πολεοδομικής πολιτικής και (β) να εξασφαλίζεται η απαιτούμενη κατάλληλη υποδομή για την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της ξενοδοχειακής μονάδας. Η συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών διαπιστώνεται κατά περίπτωση με ειδική γνωμάτευση του Ε.Ο.Τ., η οποία εκδίδεται από τον εν λόγω Οργανισμό και προσκομίζεται στην αρμόδια Υπηρεσία Ιδιωτικών Επενδύσεων κατά την υποβολή της αίτησης υπαγωγής.

(β) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Τουριστικής Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων καθορίζονται τμήματα της Επικράτειας που παρουσιάζουν υπερσυγκέντρωση τουριστικής δραστηριότητας, στα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι ενισχύσεις της επιχορήγησης, της επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης και της επιδότησης του μισθολογικού κόστους του παρόντος για ίδρυση ή επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων.<sup>10</sup>

17. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις, επισκευής, αποκατάστασης και μετατροπής παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Για να είναι δυνατή η ενίσχυσή τους, πρέπει τα κτίρια αυτά, είτε βρίσκονται σε χαρακτηρισμένο διατηρητέο ή παραδοσιακό οικισμό είτε όχι, να έχουν χαρακτηριστεί ως διατηρητέα από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από το Υπουργείο Περιβάλλοντος και Δημοσίων Έργων ή ως παραδοσιακά από το Υπουργείο Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων ή τον Ε.Ο.Τ..

18. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό ξενοδοχειακών μονάδων ή τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Τουριστικής Ανάπτυξης καθορίζονται, το είδος και η έκταση των έργων που πρέπει να περιλαμβάνονται

στον εκσυγχρονισμό της ξενοδοχειακής μονάδας ή των τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings), για να θεωρείται αυτός ως ολοκληρωμένης μορφής και να είναι δυνατή η εφαρμογή των ενισχύσεων του παρόντος.

**19.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις συνεδριακών κέντρων, χιονοδρομικών κέντρων, κέντρων θαλασσοθεραπείας, κέντρων τουρισμού υγείας, κέντρων προπονητικού-αθλητικού τουρισμού, εγκαταστάσεων αξιοποίησης ιαματικών πηγών και θεματικών πάρκων, της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Τουριστικής Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων καθορίζονται οι προδιαγραφές που πρέπει να πληρούν οι ως άνω μονάδες. Οι αιτήσεις των φορέων για ένταξη, στις ενισχύσεις του παρόντος, των επενδύσεων ή και προγραμμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού των παραπάνω μονάδων συνοδεύονται υποχρεωτικά από έγκριση του Ε.Ο.Τ. για την πλήρωση των κατά περίπτωση προδιαγραφών.

**20.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις λιμένων σκαφών αναψυχής (μαρίνες) και γηπέδων γκολφ, της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Οι αιτήσεις των φορέων για ένταξη, στις ενισχύσεις του παρόντος, των επενδύσεων λιμένων σκαφών αναψυχής και γηπέδων γκολφ, συνοδεύονται υποχρεωτικά από έγκριση της Γενικής Διεύθυνσης Στήριξης Λιμένων Αναψυχής του Υπουργείου Τουριστικής Ανάπτυξης αντίστοιχα για τη δημιουργία ή την επέκταση ή τον εκσυγχρονισμό τους.

**21.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις κέντρων αποθεραπείας και αποκατάστασης, καθώς και μονάδων παροχής στέγης αυτόνομης διαβίωσης σε άτομα με ειδικές ανάγκες, της υποπερίπτωσης (xiii) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Οι αιτήσεις των φορέων για ένταξη, στις ενισχύσεις του παρόντος, επενδύσεων των παραπάνω επιχειρήσεων συνοδεύονται υποχρεωτικά από την κατά περίπτωση απαιτούμενη έγκριση του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 10 και 30 του Ν. 2072/1992 (ΦΕΚ 125 Α') αντίστοιχα.

**22.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις ίδρυσης δημόσιας χρήσης σταθμών αυτοκινήτων της υποπερίπτωσης (xiv) περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(α) Οι επενδύσεις των επιχειρήσεων αυτών πρέπει να αφορούν στη δημιουργία δημόσιας χρήσης στεγασμένων σταθμών αυτοκινήτων.

(β) Πρέπει να διασφαλίζεται η καταλληλότητα του συγκεκριμένου χώρου και της περιοχής εγκατάστασης του σταθμού αυτοκινήτων σε σχέση με τις ανάγκες στάθμευσης.

(γ) Η δημιουργία και λειτουργία του σταθμού αυτοκινήτων στο συγκεκριμένο χώρο πρέπει να συμβιβάζεται με τις λοιπές υφιστάμενες ή και προγραμματισμένες λειτουργίες της περιοχής εγκατάστασης.

(δ) Το επενδυτικό σχέδιο για την ίδρυση δημόσιας χρήσης σταθμών αυτοκινήτων να λειτουργεί ανεξάρτητα και αυτοτελώς και να μην εξυπηρετεί παρακείμενη επιχείρηση της οποίας η λειτουργία δημιουργεί συγκέντρωση μεγάλου αριθμού ατόμων και η οποία ανήκει στον αυτό φορέα στο σύνολό της ή κατά ένα μέρος της.

(ε) Η συνδρομή των προϋποθέσεων των περιπτώσεων (β) και (γ) πιο πάνω πιστοποιείται από τους Οργανισμούς Αθήνας ή Θεσσαλονίκης για τις περιοχές αρμοδιότητάς τους ή των Περιφερειακών Υπηρεσιών του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων (τέως Π.Υ.Δ.Ε.), για τις υπόλοιπες περιοχές της Επικράτειας. Η έγκριση αυτή, καθώς και η σχετική άδεια του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών και των κατά περίπτωση Διευθύνσεων Συγκοινωνιών των οικείων νομαρχιών συνοδεύει υποχρεωτικά τις αιτήσεις των φορέων για ένταξη στις ενισχύσεις του παρόντος, των επενδυτικών σχεδίων ίδρυσης τέτοιων σταθμών.

**23.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων του παρόντος σε επενδύσεις παραγωγής ηλεκτρισμού από ήπιες μορφές ενέργειας, ή επιχειρήσεων συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας, της υποπερίπτωσης (vi) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Οι αιτήσεις των φορέων για ένταξη, στις ενισχύσεις του παρόντος, επενδύσεων ή και προγραμμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας συνοδεύονται υποχρεωτικά από την άδεια παραγωγής του Υπουργείου Ανάπτυξης.

**24.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις εξόρυξης και θραύσης αδρανών υλικών και βιομηχανικών ορυκτών της υποπερίπτωσης (i) της περίπτωσης (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Για τις επενδύσεις της παραπάνω περίπτωσης, η αρμόδια διεύθυνση της οικείας νομαρχιακής αυτοδιοίκησης ελέγχει την ισχύ ή μη της άδειας εκμετάλλευσης της άδειας εγκατάστασης και λειτουργίας των εγκαταστάσεων εντός (1) μηνός από την διαβίβαση του φακέλου της επένδυσης η και του προγράμματος.

**25.** Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδύσεις εξόρυξης επεξεργασίας και εν γένει αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών και μεταλλευτικές

επενδύσεις , της υποπερίπτωσης (i) της περίπτωσης (α) και των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης (β) της παρ. 1 του άρθρου 3.

Για τις επενδύσεις των παραπάνω περιπτώσεων γνωμοδοτεί η Γενική Γραμματεία Ενέργειας του Υπουργείου Ανάπτυξης για την ισχύ ή μη των δικαιωμάτων μεταλλειοκτησίας, της άδειας εκμετάλλευσης και της άδειας λειτουργίας των εγκαταστάσεων, εντός ενός (1) μηνός από τη διαβίβαση του φακέλου της επένδυσης ή και του προγράμματος.

## **26. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής.**

(α) Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη, που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα είτε αυτές περιλαμβάνονται στις υπαγόμενες στο παρόντα Νόμο δραστηριότητες είτε όχι και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία αυτές ασκούνται, μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία. Προκειμένου για ΑΕ και ΕΠΕ για τον υπολογισμό του κατά τα παραπάνω τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων ποσών γίνεται αναγωγή των ποσών αυτών με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η φορολογική απαλλαγή πραγματοποιείται από τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση, αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις.

(β) Σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η επένδυση. Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική αυτή περίοδο ή αν αυτά που πραγματοποιήθηκαν δεν επαρκούν, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών περιόδων μέχρι να καλυφθεί το ποσοστό της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή της αξίας κτήσης του εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις (10) διαχειριστικές περιόδους.

(γ) Προκειμένου για επενδύσεις, που η υλοποίησή τους διαρκεί πέραν της μίας (1) διαχειριστικής περιόδου, παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη της κάθε διαχειριστικής περιόδου, για τις δαπάνες των επενδύσεων που γίνονται μέσα σε αυτή και υπο την προϋπόθεση ότι η επένδυση ολοκληρώνεται εντός πενταετίας από τον χρόνο έναρξής της. Όταν ο εξοπλισμός αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση, το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται επί του τμήματος της αξίας κτήσης του εξοπλισμού, το οποίο εμπεριέχεται στα μισθώματα που καταβλήθηκαν στην οικεία διαχειριστική περίοδο και με την προϋπόθεση ότι η επένδυση ή το πρόγραμμα



ολοκληρώνεται εντός πενταετίας από το χρόνο έναρξης της και μετά τη λήξη της σύμβασης ο εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης.

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

(ε) Οι φορείς που εφαρμόζουν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων, τα οποία ορίζονται από το Π.Δ. 186/1982 (ΦΕΚ 84/Α').

(στ) Οι φορείς επενδύσεων που επιλέγουν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής υποχρεούνται, όπου απαιτείται, να εφοδιαστούν, με ίδια πρωτοβουλία, με τις αναγκαίες γνωμοδοτήσεις, χαρακτηρισμούς ή εγκρίσεις των επενδυτικών σχεδίων τους, από τις Ειδικές Επιτροπές ή άλλες αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Επίσης υποχρεούνται στην υποβολή Δήλωσης Φορολογικής Απαλλαγής (Δ.Φ.Α.).

**27.** Στο καθεστώς ενισχύσεων του παρόντος για την πραγματοποίηση επενδύσεων του άρθρου 3 παράγραφος 3 στην αλλοδαπή υπάγονται μόνον οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ.70/2001 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 12.1.2001 (ΕΛ 2001 L 10/33).

Δεν υπάγονται στο ανωτέρω καθεστώς επιχειρήσεις η παραγωγική δραστηριότητα των οποίων επηρεάζει αρνητικά αντίστοιχη δραστηριότητα που ασκείται στην Ελλάδα με συνέπεια τη μείωση της απασχόλησης και τη μείωση των εξαγωγών, καθώς και επιχειρήσεις οι οποίες έχουν διακόψει ή μειώσει την επιχειρηματική τους δραστηριότητα στην Ελλάδα κατά τα αναφερόμενα στην επόμενη παράγραφο, στο χρονικό διάστημα της τελευταίας τριετίας πριν την υποβολή της αίτησης υπαγωγής.

Οι φορείς επενδύσεων στην αλλοδαπή, οι οποίοι υπάγονται στο καθεστώς ενισχύσεων του παρόντος, δεν επιτρέπεται να διακόπτουν ή να μειώνουν με οποιονδήποτε τρόπο την τυχόν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται από τους ίδιους ή μέσω συνδεδεμένων με αυτούς επιχειρήσεων στην Ελλάδα.

α) Ως μείωση της επιχειρηματικής δραστηριότητας νοείται και η μείωση των θέσεων εργασίας.

β) Ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται κάθε επιχείρηση η οποία μπορεί να ασκήσει κυρίαρχη επιρροή σε άλλη επιχείρηση ή υπόκειται στην κυρίαρχη επιρροή μιας άλλης επιχείρησης λόγω ιδιοκτησίας, χρηματοδοτικής συμμετοχής ή των κανόνων που διέπουν τη λειτουργία της. Η κυρίαρχη επιρροή τεκμαίρεται όταν μία επιχείρηση έναντι μιας άλλης επιχείρησης, άμεσα ή έμμεσα:

- (i) κατέχει την πλειοψηφία του καλυφθέντος κεφαλαίου της επιχείρησης ή
- (ii) διαθέτει την πλειοψηφία των ψήφων που συνδέονται με τα μερίδια τα οποία εκδίδει η επιχείρηση ή

- (iii) μπορεί να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη του οργάνου διοίκησης, διεύθυνσης ή εποπτείας της επιχείρησης.

Κατάλογος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, που τυχόν υπάρχουν, επισυνάπτεται στην αίτηση υπαγωγής.

Από την υπαγωγή και για μία πενταετία από την έκδοση της απόφασης πιστοποίησης της ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας, αν διαπιστωθεί παράβαση των παραπάνω υποχρεώσεων ή απόκρυψη τέτοιων παραβάσεων, ανακαλείται η απόφαση υπαγωγής και επιστρέφεται το σύνολο ή μέρος της τυχόν καταβληθείσας επιχορήγησης μετά από γνώμη της αρμόδιας Γνωμοδοτικής Επιτροπής.

**28.** Με Προεδρικό Διάταγμα ορίζονται όροι ή προϋποθέσεις ή περιορισμοί ή παρεκκλίσεις από τις διατάξεις του παρόντος Νόμου στην παροχή ενισχύσεων, που επιβάλλονται κάθε φορά από την Ευρωπαϊκή Ένωση για την παροχή εθνικών ενισχύσεων σε συγκεκριμένους τομείς ή κατηγορίες επενδύσεων.

Με όμοιο Προεδρικό Διάταγμα μπορεί να καθορίζονται τυχόν διαφορετικές ή και πρόσθετες διαδικασίες και δικαιολογητικά για την υποβολή και εξέταση επενδύσεων και γενικά για την εφαρμογή των ενισχύσεων του παρόντος ή να αποκλείονται των ενισχύσεων, συγκεκριμένοι τομείς ή κλάδοι ή κατηγορίες δραστηριοτήτων ή επενδύσεων ή και προγραμμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού ή επιχειρηματικών σχεδίων, λόγω καθιέρωσης ή θέσπισης ανάλογων όρων και απαγορεύσεων από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

## **Άρθρο 6**

### **Κριτήρια υπαγωγής στο καθεστώς των ενισχύσεων**

1. Η υπαγωγή στο καθεστώς ενισχύσεων γίνεται με τα ακόλουθα κριτήρια:

#### **(α) Κριτήρια αξιολόγησης επενδυτικού φορέα;**

- (i) Τα χαρακτηριστικά του φορέα και ειδικότερα η εμπειρία του, η κλίμακα και τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων του στο παρελθόν, η φερεγγυότητα και οικονομική του επιφάνεια. Εξετάζονται, επίσης, ο δυναμισμός και η επιτυχία στις προγενέστερες και υφιστάμενες δραστηριότητες των εταίρων που ελέγχουν την πλειοψηφία των συμφερόντων της. Στην περίπτωση νεοϊδρυόμενου φορέα εξετάζονται ο δυναμισμός και η επιτυχία στις προγενέστερες και υφιστάμενες δραστηριότητες των εταίρων που ελέγχουν την πλειοψηφία των συμφερόντων του.
- (ii) Η δυνατότητα διάθεσης των ιδίων κεφαλαίων για την κάλυψη των χρηματοδοτικών αναγκών της επιχείρησης και συγκεκριμένα την κάλυψη της ίδιας συμμετοχής στην επένδυση και του αναγκαίου κεφαλαίου κίνησης.

**(β) Κριτήρια οικονομοτεχνικής αξιολόγησης επενδυτικών προτάσεων και βιωσιμότητας της επένδυσης;**

- (i) Η πληρότητα του επιχειρηματικού σχεδιασμού και ο ολοκληρωμένος χαρακτήρας της επένδυσης και η οργάνωση της επιχείρησης που την πραγματοποιεί.
- (ii) Η προοπτική δυναμικής ανάπτυξης του κλάδου στον οποίο πραγματοποιείται η επένδυση
- (iii) Οι προοπτικές κερδοφόρας δραστηριότητας της επιχείρησης που θα δημιουργηθεί ή της ήδη υφιστάμενης, στο βαθμό που επηρεάζεται από την προτεινόμενη επένδυση.

**(γ) Κριτήρια συμβολής της επένδυσης στους στόχους του αναπτυξιακού Νόμου**

- (i) Η αύξηση της απασχόλησης και ιδίως η δημιουργία νέων μόνιμων θέσεων εξαρτημένης εργασίας για μακρό χρονικό διάστημα.
- (ii) Η περιοχή εγκατάστασης της επένδυσης και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του νομού εγκατάστασης.
- (iii) Η συμβολή της επένδυσης στην προστασία του περιβάλλοντος και εξοικονόμηση ενέργειας, όπου ειδικότερα εξετάζονται:
  - Η συμβολή στον περιορισμό της ρύπανσης του εδάφους, του υπεδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας, στην αποκατάσταση του φυσικού περιβάλλοντος και την ανακύκλωση του ύδατος,
  - Η εισαγωγή περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας
  - Η αξιοποίηση των ήπιων μορφών ενέργειας, η υποκατάσταση υγρών καυσίμων ή ηλεκτρικής ενέργειας με αέρια καύσιμα ή επεξεργασμένα απορριπτόμενα υλικά.
  - Η εξοικονόμηση ενέργειας.
- (iv) Η ανταγωνιστικότητα των προϊόντων και υπηρεσιών σε διεθνές επίπεδο και ειδικότερα ο εξαγωγικός προσανατολισμός της επιχείρησης ή η υποκατάσταση εισαγωγών.
- (v) Η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- (vi) Η συμβολή της επένδυσης στην κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη της χώρας.

**(δ) Ειδικά κριτήρια ανά τομέα δραστηριότητας**

- (i) Ειδικά κριτήρια αξιολόγησης επενδύσεων στον πρωτογενή τομέα:
  - Η κατάταξη της πρωτογενούς δραστηριότητας ως υψηλής, μέσης ή χαμηλής προτεραιότητας σύμφωνα με την γεωργική πολιτική της χώρας.
  - Η μετεγκατάσταση λειτουργουσών μονάδων εφόσον επιβάλλεται για περιβαλλοντικούς λόγους.
- (ii) Ειδικά κριτήρια αξιολόγησης επενδύσεων στον δευτερογενή τομέα:

- Ο χαρακτηρισμός των προϊόντων ως νέων ή ως προϊόντων εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας.
  - Η εισαγωγή καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία ή ο χαρακτηρισμός των προϊόντων ως καινοτομικών.
  - Η μετεγκατάσταση λειτουργουσών μονάδων από την περιοχή Α΄. Επίσης, η μετεγκατάσταση από άλλες περιοχές εφόσον γίνεται για περιβαλλοντικούς λόγους.
  - Ο βαθμός συμμετοχής των πρώτων και βοηθητικών υλών στο βιομηχανικό κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος.
- (iii) Ειδικά κριτήρια αξιολόγησης επενδύσεων στον τομέα του τουρισμού:
- Δημιουργία εγκαταστάσεων ειδικών μορφών τουρισμού.
- Μετατροπή παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων ή οικιών σε ξενοδοχειακές μονάδες.
  - Η δυνατότητα λειτουργίας της μονάδας πέραν της τουριστικής περιόδου της ευρύτερης περιοχής.
  - Αναβάθμιση σε ανώτερη κατηγορία αστέρων (\*) προκειμένου για επενδύσεις εκσυγχρονισμού ξενοδοχειακών μονάδων καθώς και σε ανώτερη τάξη προκειμένου για τουριστικές οργανωμένες κατασκηνώσεις.
- (iv) Ειδικά κριτήρια αξιολόγησης επενδύσεων στον τομέα παροχής υπηρεσιών.
- Ο χαρακτηρισμός των υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας.
  - Ανάπτυξη λογισμικού, ανάπτυξη τεχνολογιών και βιομηχανικών σχεδίων και εργαστήρια εφαρμοσμένης έρευνας.
  - Η εισαγωγή καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία.
  - Κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης και στέγες αυτόνομης διαβίωσης για άτομα με ειδικές ανάγκες.

(ε) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα στοιχεία αξιολόγησης, η λειτουργία, η βαθμολόγηση, ο αριθμός και ο τρόπος εφαρμογής των κριτηρίων της παραγράφου αυτής ανά τομέα δραστηριότητας, καθώς και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της. Με όμοια απόφαση καθορίζεται και το κοινό και για τις τέσσερις κατηγορίες των περιπτώσεων α΄ έως και δ΄ πιο πάνω ελάχιστο ποσοστό του συνόλου των βαθμών των κοινών και ειδικών κριτηρίων κάθε τομέα πάνω από το οποίο κάθε επένδυση ή πρόγραμμα εγκρίνεται αμέσως κατά την εξέταση και βαθμολόγησή του, εφόσον το διατιθέμενο κονδύλι επιχορηγήσεων και επιδοτήσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης επαρκεί, αν είναι κατώτερο το επενδυτικό σχέδιο απορρίπτεται.

2. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης επιτρέπεται να καθοριστούν επιπρόσθετα ειδικά κριτήρια για τα επιχειρηματικά σχέδια της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε΄ και για τις ειδικές επενδύσεις των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix) και (x) της περίπτωσης ε΄ καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3, που εξετάζονται από το Υπουργείο Ανάπτυξης.

Με την ίδια απόφαση καθορίζονται τα στοιχεία αξιολόγησης, η λειτουργία, η βαθμολόγηση, ο ανάλογος τρόπος εφαρμογής όλων των κριτηρίων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής, για τις ως άνω επενδύσεις.

3. Για την υπαγωγή στην ενίσχυση επιχορήγησης επενδυτικών σχεδίων που πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 3, λαμβάνονται υπόψη μόνο τα κριτήρια των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 και επιπλέον εφόσον η επένδυση συμβάλλει, στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, στη διεύρυνση των παραγωγικών δραστηριοτήτων παραμεθόριων περιοχών της χώρας στην οποία πραγματοποιείται η επένδυση και τη συγκράτηση πληθυσμών των περιοχών αυτών στον τόπο διαμονής τους.

## Άρθρο 7

### Αρμοδιότητες και διαδικασίες εφαρμογής των ενισχύσεων

#### 1. Υποβολή αιτήσεων υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος

(α) Αιτήσεις επενδύσεων πλην αυτών που αφορούν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής για τις οποίες δεν απαιτείται υποβολή αίτησης, ή επιχειρηματικών σχεδίων διάσωσης και αναδιάρθρωσης, υποβάλλονται καθόλη τη διάρκεια του έτους ως εξής:

(i) Στην Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών υποβάλλονται οι αιτήσεις υπαγωγής επενδύσεων, ύψους άνω των τεσσάρων εκατομμυρίων (4.000.000) ευρώ, που πραγματοποιούνται στα όρια της Διοικητικής Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, καθώς και οι επενδύσεις ύψους άνω των δύο εκατομμυρίων (2.000.000) ευρώ που πραγματοποιούνται στην υπόλοιπη Επικράτεια. Επίσης υποβάλλονται, ανεξαρτήτως ύψους, επενδύσεις των υποπεριπτώσεων (vii), (viii), (ix), (x), (xi), (xii), (xiii), (xiv), (xv),(xvi) της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 3, των υποπεριπτώσεων (iv), (v), (vi), (vii) και (viii) της περίπτωσης (β) της ίδιας παραγράφου, των υποπεριπτώσεων (i), (ii), (iii), (iv), (v) και (xii) της περίπτωσης (δ), καθώς και των υποπεριπτώσεων (ii) και (iii) της περίπτωσης (ε) της ίδιας παραγράφου, καθώς και εκείνες που πραγματοποιούνται μέσα στα όρια περισσότερων της μιας περιφερειών της Επικράτειας.

Στην Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών υποβάλλονται επίσης οι επενδύσεις στην αλλοδαπή σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 καθώς και τα επιχειρηματικά σχέδια διάσωσης και αναδιάρθρωσης της παρ. 2 του άρθρου 9 ανεξαρτήτως ύψους.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ορίζονται και πρόσθετες κατηγορίες επενδυτικών σχεδίων των οποίων οι αιτήσεις υπαγωγής υποβάλλονται στην Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ανεξαρτήτως ύψους.

(ii) Στις Διευθύνσεις Σχεδιασμού και Ανάπτυξης των Περιφερειών υποβάλλονται αιτήσεις υπαγωγής επενδύσεων ύψους μέχρι δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ, που πραγματοποιούνται μέσα στα όρια κάθε Διοικητικής Περιφέρειας ή προκειμένου για την Διοικητική Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας ύψους μέχρι τέσσερα εκατομμύρια (4.000.000,00) ευρώ. Ειδικά οι αιτήσεις υπαγωγής επενδύσεων ύψους μέχρι δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ, που

πραγματοποιούνται στο Νομό Δωδεκανήσου, υποβάλλονται στο Γραφείο Περιφερειακής Ανάπτυξης Δωδεκανήσου της Διοικητικής Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου.

- (iii) Στο Ελληνικό Κέντρο Επενδύσεων Α.Ε. (ΕΛ.Κ.Ε.) υποβάλλονται οι αιτήσεις υπαγωγής επενδύσεων ύψους άνω των δεκαπέντε εκατομμυρίων (15.000.000,00) ευρώ, καθώς και οι επενδύσεις ή επιχειρηματικά σχέδια τριών εκατομμυρίων (3.000.000,00) ευρώ και άνω, εφόσον το 50% τουλάχιστον της ίδιας συμμετοχής προέρχεται από κεφάλαια εξωτερικού.
- (iv) Στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης υποβάλλονται οι αιτήσεις υπαγωγής των επενδύσεων της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3, ύψους μέχρι τριών εκατομμυρίων (3.000.000,00) ευρώ, ή ύψους άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000,00) ευρώ εφόσον η ίδια συμμετοχή δεν προέρχεται από κεφάλαια εξωτερικού ή προέρχεται και από κεφάλαια εξωτερικού σε ποσοστό μικρότερο του 50%.

Επίσης στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης υποβάλλονται οι αιτήσεις υπαγωγής των επενδύσεων των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii) (ix) και (x) της περίπτωσης (ε) καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 3, ύψους τριών εκατομμυρίων (3.000.000,00) ευρώ ή ύψους άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ εφόσον η ίδια συμμετοχή δεν προέρχεται από κεφάλαια εξωτερικού ή προέρχεται και από κεφάλαια εξωτερικού σε ποσοστό μικρότερο του 50%.

(β) Τα όρια των παραπάνω υποπεριπτώσεων (i), (ii), (iii) και (iv) μπορεί να αναπροσαρμόζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

(γ) Οι ανωτέρω αιτήσεις υποβάλλονται και ηλεκτρονικά

2. (α) Δεν είναι δυνατή η υποβολή, από τον ίδιο φορέα, αίτησης υπαγωγής σε περισσότερες της μιας υπηρεσίας ή φορείς για επενδύσεις κατά βάση ίδιες, που εμφανίζουν όμως διαφοροποιήσεις είτε στο κόστος είτε στα επί μέρους προτεινόμενα επενδυτικά έργα ή για επενδύσεις που αφορούν στην ίδια παραγωγική μονάδα.

Εάν υποβληθούν πολλαπλές αιτήσεις υπαγωγής, σύμφωνα με τα παραπάνω, καθώς και σε περίπτωση υποβολής αίτησης για υπαγωγή επένδυσης είτε στο σύνολό της είτε κατά ένα τμήμα της που έχει ήδη υπαχθεί στις ενισχύσεις του παρόντος ή του Ν.2601/98, όλες οι αιτήσεις δεν εξετάζονται και δεν επιστρέφεται το καταβληθέν γι' αυτές χρηματικό ποσό που προβλέπεται στην περ.β΄ της παράγραφο 3.

(β) Εταιρία της οποίας επιχειρηματικό σχέδιο έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος Νόμου ή του Ν.2601/98 ή του Ν.1892/ 1990, δεν μπορεί κατά τη χρονική διάρκεια υλοποίησής του να υποβάλει σε οποιαδήποτε υπηρεσία ή φορέα αίτηση υπαγωγής επένδυσης η οποία να αφορά στα προϊόντα στα οποία αφορά το

υλοποιούμενο επιχειρηματικό σχέδιο. Σε περίπτωση υποβολής τέτοιας αίτησης, αυτή δεν εξετάζεται, μη επιστρεφόμενου του καταβληθέντος γι' αυτήν χρηματικού ποσού που προβλέπεται στην πιο κάτω περίπτωση β' της παραγράφου 3.

3. Την αίτηση υπαγωγής της παράγραφου 1 συνοδεύουν υποχρεωτικά τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

(α) Οικονομοτεχνική μελέτη. Στην περίπτωση που η οικονομοτεχνική μελέτη συνοδεύει αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συνολικού κόστους άνω των διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000,00) ευρώ, υπογράφεται από οικονομολόγο μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) ή αντίστοιχου Οργανισμού κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μηχανικό, εξειδικευμένο στο κύριο αντικείμενο της επένδυσης, μέλος του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και κατά περίπτωση, όπου απαιτείται από το αντικείμενο της επένδυσης, από γεωτεχνικό, μέλος του Γεωτεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος. Αιτήσεις υπαγωγής που δεν πληρούν την προϋπόθεση αυτή δεν εξετάζονται και τίθενται στο αρχείο.

(β) Αποδεικτικό καταβολής χρηματικού ποσού, το ύψος του οποίου καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης. Για τον καθορισμό του ποσού αυτού λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος της υποβαλλόμενης για έγκριση επένδυσης. Το παραπάνω χρηματικό ποσό καταβάλλεται στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

4. (α) Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών με την επιφύλαξη των παρακάτω περιπτώσεων (β) και (γ) καθορίζει με απόφασή του επιπλέον δικαιολογητικά και προσδιορίζει τα τεχνικοοικονομικά στοιχεία που συνοδεύουν την αίτηση υπαγωγής.

(β) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης καθορίζονται τα τεχνικοοικονομικά στοιχεία και δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση υπαγωγής των επιχειρηματικών σχεδίων της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(γ) Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης καθορίζονται τα τεχνικοοικονομικά στοιχεία και δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση υπαγωγής των επενδύσεων των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix) και (x) της περίπτωσης (ε) καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.



5. Αιτήσεις που δεν συνοδεύονται από όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και στοιχεία, σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4, δεν συνιστούν αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, δεν εξετάζονται και τίθενται στο αρχείο της αρμόδιας υπηρεσίας, μη επιστρεφόμενου του καταβληθέντος για αυτές χρηματικού ποσού που προβλέπεται στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου.

Το ίδιο ισχύει και σε περιπτώσεις αιτήσεων υπαγωγής που περιλαμβάνουν τα κατά τα ανωτέρω απαιτούμενα δικαιολογητικά και στοιχεία, πλην όμως κατά τον έλεγχο και την εξέταση του φακέλου διαπιστώνεται, μετά από γνώμη της αρμόδιας γνωμοδοτικής επιτροπής, ότι η οικονομοτεχνική μελέτη εμφανίζει σοβαρές ελλείψεις, οι οποίες καθιστούν αδύνατη την αξιολόγηση της υποβληθείσας επένδυσης.

Κατά την εξέταση της αίτησης υπαγωγής οι υπηρεσίες ή οι φορείς δύνανται, εφόσον τούτο κρίνεται αναγκαίο, να αποστέλλουν με απόδειξη στο φορέα της επένδυσης ή τον αντίκλητό του, έγγραφο με το οποίο ζητείται η προσκόμιση τυχόν πρόσθετων στοιχείων και πληροφοριών, καθώς και η παροχή περαιτέρω διευκρινίσεων, προς υποβοήθηση του έργου της αξιολόγησης της αίτησης υπαγωγής.

6. Οι αιτήσεις υπαγωγής εξετάζονται από τις αρμόδιες υπηρεσίες και φορείς στους οποίους υποβάλλονται ή, προκειμένου για αιτήσεις που υποβάλλονται στο ΕΛ.Κ.Ε., από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, ανάλογα. Για τις αιτήσεις που υποβάλλονται στο ΕΛ.Κ.Ε., ο οργανισμός αυτός συντάσσει αιτιολογημένη έκθεση σκοπιμότητας, η οποία διαβιβάζεται είτε στην Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών είτε στην αρμόδια υπηρεσία της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης κατά περίπτωση.

7.(α) Η διαδικασία εξέτασης κάθε αίτησης για υπαγωγή επένδυσης ολοκληρώνεται, από την αρμόδια υπηρεσία και την αρμόδια γνωμοδοτική επιτροπή, το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης, η δε απόφαση υπαγωγής εκδίδεται το αργότερο εντός μηνός από τη γνωμοδότηση της επιτροπής, εντός του οποίου δημοσιεύεται και η περίληψή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για την εισαγωγή των αιτήσεων υπαγωγής στην αρμόδια γνωμοδοτική επιτροπή τα επενδυτικά σχέδια διακρίνονται σε δύο κατηγορίες με βάση το ύψος τους που για το σκοπό αυτό ορίζεται στο ποσό των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) ευρώ. Για την κάθε ως άνω κατηγορία επενδυτικών

σχεδίων τηρείται η απόλυτη σειρά προτεραιότητας με βάση την ημερομηνία που έχουν υποβληθεί οι αιτήσεις αυτές. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορούν να προτάσσονται στην αρμόδια γνωμοδοτική επιτροπή, κατ' εξαίρεση της απόλυτης χρονικής σειράς προτεραιότητας, αιτήσεις υπαγωγής επενδυτικών σχεδίων συγκεκριμένων κατηγοριών ή γεωγραφικών περιοχών, αποκλειστικά λόγω έκτακτων αναγκών εκ φυσικών καταστροφών.

(β) Οι διαδικασίες εξέτασης και υπαγωγής κάθε επιχειρηματικού σχεδίου διάσωσης και αναδιάρθρωσης από την αρμόδια υπηρεσία και την αρμόδια γνωμοδοτική επιτροπή ολοκληρώνονται το αργότερο εντός τριών (3) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης, η δε απόφαση υπαγωγής εκδίδεται το αργότερο εντός ενός (1) μηνός από τη γνωμοδότηση της επιτροπής, εντός του οποίου δημοσιεύεται και η περίληψή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για την εισαγωγή των αιτήσεων υπαγωγής στην αρμόδια γνωμοδοτική επιτροπή τηρείται η απόλυτη σειρά προτεραιότητας με την οποία αυτές έχουν υποβληθεί.

8. **Η αξιολόγηση** των επενδύσεων θα γίνεται από τις κατά περίπτωση αρμόδιες υπηρεσίες. Αξιολογήσεις επενδύσεων μπορεί να ανατίθενται και σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ειδικότερα σε υπαλλήλους άλλων υπηρεσιών του δημοσίου, ή και εξωτερικούς αξιολογητές, ή και εμπειρογνώμονες σε ειδικά θέματα. Οι ανωτέρω εκτός της αρμόδιας υπηρεσίας αξιολογητές, υποβάλλουν την έκθεση αξιολόγησής τους στην αρμόδια υπηρεσία η οποία μετά από μελέτη και έλεγχο αυτής και του φακέλου, συντάσσει εισηγητικό σημείωμα αξιολόγησης προς την αρμόδια γνωμοδοτική επιτροπή.

Με ευθύνη της αρμόδιας υπηρεσίας ελέγχεται η πληρότητα της έκθεσης αξιολόγησης, των εκτός της αρμόδιας υπηρεσίας αξιολογητών και γίνεται η παραλαβή που αποτελεί και την πιστοποίηση για την καταβολή της σχετικής αμοιβής.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αποφάσεις του Υπουργού Ανάπτυξης καθορίζονται κατά την αρμοδιότητά τους η διαδικασία σύνταξης πίνακα αξιολογητών, οι διαδικασίες και οι όροι ανάθεσης, ο αριθμός των επενδυτικών σχεδίων που ανατίθενται κατ' έτος ανά αξιολογητή, οι προθεσμίες ολοκλήρωσης της αξιολόγησης, η διαδικασία και ο τρόπος αξιολόγησης ανάλογα με την κατηγορία επένδυσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Η αξιολόγηση των επιχειρηματικών σχεδίων διάσωσης και αναδιάρθρωσης του άρθρου 9 ανατίθεται σε ειδικό εξωτερικό αξιολογητή με μεγάλη εμπειρία σε εκκαθαρίσεις, εξαγορές και συγχωνεύσεις, ο οποίος υποβάλλει ολοκληρωμένη μελέτη αξιολόγησης στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, προκειμένου αυτή να εισηγηθεί στην αρμόδια Γνωμοδοτική Επιτροπή της παραγράφου 15. Η υπηρεσία για την κατάρτιση της εισήγησής της αυτής δύναται να ζητά από την κύρια δανειοδοτούσα τράπεζα ή και άλλη τράπεζα γνωμοδότηση επί της βιωσιμότητας του σχεδίου διάσωσης και αναδιάρθρωσης. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας καθορίζονται η διαδικασία ανάθεσης, τα κριτήρια επιλογής, ο ανώτατος αριθμός επιχειρηματικών σχεδίων διάσωσης και αναδιάρθρωσης, που μπορεί να ανατίθενται κατ' έτος σε κάθε αξιολογητή, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των εξωτερικών αξιολογητών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

9. (α) Κάθε επένδυση εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις ένταξης εξετάζεται ως προς τα **κριτήρια** των περιπτώσεων α, β, γ και δ' της παρ. 1 του άρθρου 6.

Ειδικότερα η επένδυση απορρίπτεται και δεν αξιολογείται σε επόμενο στάδιο στις περιπτώσεις που κρίνεται ότι δεν καλύπτεται η ίδια συμμετοχή (υποπερίπτωση (ii) της περίπτωσης α', καθώς και το κατώτατο όριο βαθμολογίας ως προς τα κριτήρια των υποπεριπτώσεων (i) της περίπτωσης α' στην περίπτωση υφιστάμενου φορέα και (iii) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 6.

Εφόσον η επένδυση κριθεί σύμφωνα με τα παραπάνω ότι πληροί τις ελάχιστες προϋποθέσεις, βαθμολογείται στο σύνολο των κριτηρίων των περιπτώσεων (α), β, γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και εφόσον συγκεντρώνει τουλάχιστον την κοινή ελάχιστη βαθμολογία που ορίζεται στην απόφαση της περ. 2 του άρθρου 6 και το διατιθέμενο ποσό επαρκεί εντάσσεται προς υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος.

(β) Οι επενδύσεις οι οποίες σύμφωνα με την υποπερίπτωση (iv) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, υποβάλλονται στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης εξετάζονται ως προς τα κριτήρια των περιπτώσεων (α, β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και ως προς τα τυχόν επιπρόσθετα κριτήρια της παρ. 2(α) του αυτού άρθρου.

Η επένδυση απορρίπτεται και δεν αξιολογείται σε επόμενο στάδιο στις περιπτώσεις που κρίνεται ότι δεν καλύπτεται η ίδια συμμετοχή ή το κατώτατο όριο βαθμολογίας ως προς τα κριτήρια των υποπεριπτώσεων (i) της περίπτωσης (α) προκειμένου για παλαιό φορέα και (iii) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 6.

Εφόσον η επένδυση κριθεί σύμφωνα με τα παραπάνω ότι πληροί τις ελάχιστες προϋποθέσεις, βαθμολογείται στο σύνολο των κριτηρίων των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και εφόσον συγκεντρώνει τουλάχιστον την κοινή ελάχιστη βαθμολογία που ορίζεται στην απόφαση της περίπτωσης 2 του άρθρου 6 και το διατιθέμενο ποσό επαρκεί, εντάσσεται προς υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος.

(γ) Έχει καταργηθεί

(δ) Σε περίπτωση που κατά τη διαδικασία εξέτασης και υπαγωγής των επενδύσεων, το κατά περίπτωση διατιθέμενο για το συγκεκριμένο έτος ποσό ενισχύσεων εξαντληθεί, τυχόν αιτήσεις υπαγωγής, για τις οποίες μέχρι την εξάντληση του ποσού των ενισχύσεων δεν ολοκληρώθηκαν οι διαδικασίες εξέτασης και υπαγωγής από τις αρμόδιες υπηρεσίες και γνωμοδοτικές επιτροπές, εξετάζονται για υπαγωγή τους στις διατάξεις του παρόντος κατά το επόμενο έτος με βάση τα ποσά ενισχύσεων που καθορίζονται για το έτος αυτό, πριν την εξέταση των αιτήσεων υπαγωγής που θα υποβληθούν μετά την 1η Ιανουαρίου του έτους αυτού.

10. Κάθε επένδυση που γίνεται στην αλλοδαπή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 3, εξετάζεται ως προς τα κριτήρια των περιπτώσεων α' και β' παράγραφο 1 του άρθρου 6. Η υπαγωγή της επένδυσης γίνεται εφόσον αυτή πληροί τις προϋποθέσεις ένταξης σύμφωνα με τα ίδια κριτήρια και επιπλέον εκτιμάται ότι συμβάλλει στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό στη

διεύρυνση των παραγωγικών δραστηριοτήτων παραμεθόριων περιοχών των χωρών στις οποίες πραγματοποιείται η επένδυση και τη συγκράτηση πληθυσμών των περιοχών αυτών στον τόπο διαμονής τους και με την προϋπόθεση ότι το διατιθέμενο για το συγκεκριμένο έτος ποσό για τις επιχορηγήσεις αυτών των επενδύσεων επαρκεί, εγκρίνεται για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος.

Επίσης, κατά τη διαδικασία αξιολόγησης των επενδυτικών προτάσεων ιδιωτικών επιχειρήσεων λαμβάνονται υπόψη οι στόχοι και οι προτεραιότητες του αντίστοιχου Προγράμματος Διμερούς Οικονομικής Συνεργασίας.

Σε περίπτωση που, κατά τη διαδικασία εξέτασης και υπαγωγής των επενδύσεων αυτών, το διατιθέμενο για το συγκεκριμένο έτος ποσό επιχορηγήσεων γι' αυτές εξαντληθεί, τυχόν αιτήσεις υπαγωγής για τις οποίες μέχρι την εξάντληση του ποσού των επιχορηγήσεων δεν ολοκληρώθηκαν οι διαδικασίες εξέτασης και υπαγωγής από την αρμόδια υπηρεσία και γνωμοδοτική επιτροπή, εξετάζονται για υπαγωγή τους στις διατάξεις του παρόντος κατά το επόμενο έτος με βάση το ποσό ενισχύσεων που καθορίζεται για την κατηγορία αυτή επενδύσεων για το έτος αυτό, πριν από την εξέταση των αιτήσεων υπαγωγής που θα υποβληθούν μετά την 1η Ιανουαρίου του έτους αυτού.

11. Οι αποφάσεις υπαγωγής των επενδυτικών σχεδίων στα καθεστώτα ενισχύσεων του παρόντος εκδίδονται:

(α) Από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, για τα επενδυτικά σχέδια που υποβάλλονται στην Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με την υποπερίπτωση (i) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, καθώς και για τις επενδύσεις που υποβάλλονται μέσω του ΕΛ.Κ.Ε. και εξετάζονται από την Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

(β) Από τον Υπουργό Ανάπτυξης, για τα επενδυτικά σχέδια των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix), (x) και (xi) της περίπτωσης ε καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

(γ) Από τους Γενικούς Γραμματείς των Περιφερειών, για τα επενδυτικά σχέδια που πραγματοποιούνται στα όρια κάθε Διοικητικής Περιφέρειας και υποβάλλονται στην αντίστοιχη Υπηρεσία Ιδιωτικών Επενδύσεων της Περιφέρειας σύμφωνα με την υποπερίπτωση (ii) της περίπτωσης α' της πιο πάνω παραγράφου 1.

Οι αποφάσεις τροποποίησης, ολοκλήρωσης και πιστοποίησης έναρξης παραγωγικής λειτουργίας, ανάκλησης υπαγωγής και επιστροφής ενισχύσεων που έχουν καταβληθεί, καθώς και μεταβίβασης επιχειρήσεων ή μετοχών ή εταιρικών μεριδίων εκδίδονται με ανάλογη αρμοδιότητα.

12. Οι αποφάσεις υπαγωγής, καθώς και οι λοιπές αποφάσεις που καθορίζονται στην παρ. 11 εκδίδονται μετά από γνώμη της κατά περίπτωση αρμόδιας γνωμοδοτικής επιτροπής.

Περίληψη της απόφασης υπαγωγής, που περιέχει τα στοιχεία του φορέα της επένδυσης, το αντικείμενο, το κόστος της επένδυσης, το ποσοστό και το ποσό των ενισχύσεων, καθώς και τον αριθμό των δημιουργούμενων θέσεων απασχόλησης, δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Δεν απαιτείται δημοσίευση περίληψης αποφάσεων που αφορούν σε παράταση του χρόνου ολοκλήρωσης ή σε τροποποιήσεις αποφάσεων που δεν μεταβάλλουν το ποσό και ποσοστό των ενισχύσεων και τον αριθμό των νέων θέσεων εργασίας. Μεταβολή με οποιονδήποτε τρόπο των όρων της απόφασης μπορεί να γίνει μετά από αίτηση του φορέα της επένδυσης.

13. Ετήσιος προγραμματισμός του ύψους των εγκρινόμενων βάσει του παρόντος επιχορηγήσεων και επιδοτήσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης και επιδότησης του κόστους απασχόλησης.

- (α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδεται κάθε Ιανουάριο και με την επιφύλαξη της επόμενης περίπτωσης και των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 9, καθορίζεται το συνολικό ποσό των επιχορηγήσεων, επιδοτήσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης και του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης, από εθνικούς και κοινοτικούς πόρους που εγκρίνεται ετησίως και κατανέμεται μεταξύ των αρμοδίων φορέων υπαγωγής της παραπάνω παραγράφου 11.  
Με την ίδια απόφαση καθορίζεται και το συνολικό ποσό ενισχύσεων των επιχειρηματικών σχεδίων διάσωσης και αναδιάρθρωσης του άρθρου 9.  
Επίσης, με την ίδια απόφαση είναι δυνατό να κατανέμεται το ως άνω ποσό, κατά τομέα δραστηριότητας και ανάλογα με το μέγεθος των επιχειρήσεων.  
Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών είναι δυνατό με όμοιες αποφάσεις να αναπροσαρμόζει κατά τη διάρκεια του έτους το παραπάνω ποσό.

Με όμοια απόφαση καθορίζεται το συνολικό ποσό των επιχορηγήσεων που εγκρίνεται ετησίως για κάθε κράτος προκειμένου για τις επενδύσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3.

(β) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, που εκδίδεται κάθε Ιανουάριο, καθορίζεται το συνολικό ποσό επιχορηγήσεων που εγκρίνονται ετησίως για τις επενδύσεις των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix), (x) και (xi) της περίπτωσης (ε) καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3. Με όμοιες αποφάσεις είναι δυνατό να αναπροσαρμόζεται κατά τη διάρκεια του έτους το παραπάνω ποσό.

14. Αιτήσεις για υπαγωγή επενδύσεων στις ενισχύσεις του παρόντος, καθώς και αιτήματα για τροποποίηση όρων αποφάσεων υπαγωγής, που έχουν απορριφθεί, δεν επανεξετάζονται.

## 15. Γνωμοδοτικές Επιτροπές

(α) Γνωμοδοτική Επιτροπή Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών:

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών συστήνεται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών Κεντρική Γνωμοδοτική Επιτροπή, η οποία γνωμοδοτεί για αιτήσεις υπαγωγής στον παρόντα Νόμο επενδύσεων που σύμφωνα με το παρόν άρθρο υποβάλλονται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών ή το ΕΛ.Κ.Ε. και εξετάζονται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών.

Μέλη της Κεντρικής Γνωμοδοτικής Επιτροπής είναι ο Γενικός Γραμματέας Επενδύσεων και Ανάπτυξης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ως Πρόεδρος, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας γενικής διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, οι Προϊστάμενοι των αρμοδίων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και εκπρόσωποι των συναρμόδιων Υπουργείων και λοιπών φορέων ειδικών σε θέματα επενδύσεων. Στις συνεδριάσεις της επιτροπής παρίσταται ως μέλος άνευ ψήφου και Νομικός Σύμβουλος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή Πάρεδρος του ίδιου Υπουργείου που ορίζεται από τον Προϊστάμενο Γραφείου Νομικού Συμβούλου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Όταν η Κεντρική Γνωμοδοτική Επιτροπή εξετάζει επενδυτικές προτάσεις για υπαγωγή στο Ε.Σ.Ο.Α.Β., στη σύνθεσή της μετέχει ο Γενικός Γραμματέας Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, δύο υπηρεσιακοί παράγοντες του Υπουργείου Εξωτερικών των δύο ανώτατων βαθμών της ιεραρχίας, καθώς και ένας εκπρόσωπος του Συνδέσμου Βιομηχανιών Βορείου Ελλάδος.

(β) Γνωμοδοτικές Επιτροπές Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας Υπουργείου Ανάπτυξης:

(i) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης Ειδική Γνωμοδοτική Επιτροπή επιχειρηματικών σχεδίων, η οποία γνωμοδοτεί για τις αιτήσεις υπαγωγής στον παρόντα Νόμο επιχειρηματικών σχεδίων της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 3, που υποβάλλονται στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας ή στο ΕΛ.Κ.Ε. και εξετάζονται από τη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας.

Μέλη της Επιτροπής είναι ο Γενικός Γραμματέας Βιομηχανίας ως Πρόεδρος, ο Γενικός Γραμματέας Επενδύσεων και Ανάπτυξης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Γενικής Διεύθυνσης ή Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Γενικής Διεύθυνσης ή Διεύθυνσης της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας, εκπρόσωπος του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, δύο (2) εμπειρογνώμονες αναγνωρισμένου κύρους σε θέματα βιομηχανικών επενδύσεων, ένας (1) εκπρόσωπος

του Σ.Ε.Β., ένας (1) εκπρόσωπος της Γ.Σ.Ε.Ε. και ένας (1) εκπρόσωπος της Ένωσης Ελληνικών Τραπεζών.

(ii) Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης Γνωμοδοτική Επιτροπή Επενδύσεων, η οποία γνωμοδοτεί για αιτήσεις υπαγωγής στον παρόντα Νόμο των επενδύσεων των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix) και (x) της περίπτωσης ε΄ καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3, που υποβάλλονται στη Γ.Γ. Βιομηχανίας ή στο ΕΛ.Κ.Ε. και εξετάζονται από τη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας.

Μέλη της Επιτροπής είναι ο Γενικός Γραμματέας Βιομηχανίας ως Πρόεδρος, δύο (2) προϊστάμενοι Γενικών Διευθύνσεων ή αρμόδιων Διευθύνσεων της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας, εκπρόσωπος του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, δύο (2) εμπειρογνώμονες αναγνωρισμένου κύρους σε ζητήματα βιομηχανικών επενδύσεων, ένας (1) εκπρόσωπος του Σ.Ε.Β. και ένας (1) της Γ.Σ.Ε.Ε..

Ειδικά, για τις επενδύσεις της υποπερίπτωσης (vii) της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 στην Επιτροπή συμμετέχουν και ο Γενικός Γραμματέας Έρευνας και Τεχνολογίας και ένας (1) προϊστάμενος Γενικής Διεύθυνσης ή αρμόδιας Διεύθυνσης της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης.

#### (γ) Περιφερειακές Γνωμοδοτικές Επιτροπές:

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα κάθε Περιφέρειας συστήνεται στην έδρα κάθε Διοικητικής Περιφέρειας, καθώς και στην πρωτεύουσα του Νομού Δωδεκανήσου Περιφερειακή Γνωμοδοτική Επιτροπή Επενδύσεων, η οποία γνωμοδοτεί για τις αιτήσεις υπαγωγής επενδύσεων ή και προγραμμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού, που σύμφωνα με το παρόν άρθρο υποβάλλονται σε κάθε Περιφέρεια ή στο Νομό Δωδεκανήσου και εξετάζονται από τις αντίστοιχες αρμόδιες υπηρεσίες εφαρμογής του παρόντος Νόμου.

Μέλη της κάθε Επιτροπής είναι ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας ως Πρόεδρος, προϊστάμενοι των αρμόδιων υπηρεσιών ιδιωτικών επενδύσεων της Περιφέρειας, εκπρόσωπος του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων εκπρόσωποι τραπεζών και λοιπών φορέων ειδικόί σε θέματα επενδύσεων.

(δ) Οι καθοριζόμενες πιο πάνω γνωμοδοτικές επιτροπές γνωμοδοτούν επίσης για αιτήματα τροποποίησης αποφάσεων υπαγωγής, ολοκλήρωσης και πιστοποίησης έναρξης παραγωγικής λειτουργίας, μεταβίβασης επιχειρήσεων ή μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, καθώς και για την ανάκληση αποφάσεων υπαγωγής και επιστροφή ενισχύσεων που έχουν

καταβληθεί και αφορούν σε επενδύσεις ή και προγράμματα ή επιχειρηματικά σχέδια για την υπαγωγή των οποίων γνωμοδότησαν κατά περίπτωση.

Επίσης γνωμοδοτούν για τα παρακάτω θέματα:

- (i) επενδύσεων ή και προγραμμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού ή επιχειρηματικών σχεδίων που έχουν υπαχθεί στο Ν.2601/98, εφόσον αυτά είναι της αρμοδιότητας των κατά περίπτωση αντίστοιχων υπηρεσιών ή φορέων εφαρμογής των κινήτρων του εν λόγω νόμου και
- (ii) επενδύσεων που έχουν υπαχθεί σε προγενέστερους αναπτυξιακούς Νόμους, εφόσον οι σχετικοί φάκελοι των επενδύσεων αυτών είναι της αρμοδιότητας των κατά περίπτωση αντίστοιχων υπηρεσιών ή φορέων και τηρούνται σε αυτούς.

(ε) Ειδική Γνωμοδοτική Επιτροπή Εμπειρογνωμόνων της Γενική Γραμματεία Ανάπτυξης του Υπουργείου Ανάπτυξης

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Ανάπτυξης (Γ.Γ.Α.) του Υπουργείου Ανάπτυξης Ειδική Γνωμοδοτική Επιτροπή Εμπειρογνωμόνων που γνωμοδοτεί για το χαρακτηρισμό: (1) των υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (2) των προϊόντων ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (3) επενδύσεων ως επενδύσεις ανάπτυξης λογισμικού, (4) επενδύσεων ως εργαστήρια εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας ή των εργαστηρίων αυτών (5) επενδύσεων ως επενδύσεις ανάπτυξης τεχνολογιών, (6) επενδύσεων ως επενδύσεις παραγωγής καινοτομικών προϊόντων ή και εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία.

Μέλη της Ειδικής Επιτροπής Εμπειρογνωμόνων είναι ο Γενικός Γραμματέας Ανάπτυξης ως Πρόεδρος, ο Γενικός Γραμματέας Έρευνας και Τεχνολογίας, ο Γενικός Γραμματέας Βιομηχανίας, ένα (1) εξειδικευμένο σε θέματα τεχνολογίας στέλεχος της Γ.Γ.Ε.Τ., ένα (1) εκπρόσωπο της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας (Γ.Γ.Β.) του Υπουργείου Ανάπτυξης εξειδικευμένο σε θέματα τεχνολογίας ένα (1) εξωτερικό εμπειρογνώμονα που προέρχεται από πανεπιστημιακά ή ερευνητικά ιδρύματα ή εργαστήρια και ένα (1) εξωτερικό εμπειρογνώμονα που ορίζεται από το ΣΕΒ.

Η σύνθεση της Ειδικής Επιτροπής Εμπειρογνωμόνων ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης.

(στ) Η συγκρότηση των ως άνω γνωμοδοτικών επιτροπών γίνεται με αποφάσεις των οργάνων που είναι αρμόδια για τη σύστασή τους μη δημοσιεύμενες στην Εφημερίδα της



Κυβερνήσεως. Με τις αποφάσεις αυτές ορίζονται επίσης οι γραμματείς και οι αναπληρωτές βοηθοί γραμματείς των επιτροπών, καθώς και οι εισηγητές.

ζ) Δεν μπορούν να συμμετέχουν στις συνεδριάσεις των παραπάνω γνωμοδοτικών επιτροπών τα μέλη, σύμβουλοι ή φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν στο εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο ή στη διοίκηση επιχειρήσεων ή έχουν καταρτίσει ή συμμετάσχει στην κατάρτιση επενδυτικών σχεδίων ή έχουν αξιολογήσει ή ελέγξει αιτήσεις υπαγωγής, κατά την τελευταία πενταετία, που έχουν υπαχθεί στους Νόμους 3299/2004 και 2601/1998 ή έχουν υποβάλει αίτηση για να υπαχθούν στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον στις συνεδριάσεις αυτές εξετάζονται θέματα των επιχειρήσεων αυτών ή θέματα άλλων επιχειρήσεων ίδιου ή συναφούς αντικειμένου.

η) Στα μέλη και τους εισηγητές των γνωμοδοτικών επιτροπών που προβλέπονται στο παρόν, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2429/1996 περί υποβολής δήλωσης περιουσιακής τους κατάστασης, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 3213/2003.

## 16. Παρακολούθηση και Έλεγχος

Η παρακολούθηση των επενδύσεων που εγκρίνονται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, τη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και τις Περιφέρειες, γίνεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες τους. Ο έλεγχος γίνεται από όργανα ελέγχου τα οποία συγκροτούνται με απόφαση του κατά περίπτωση αρμόδιου φορέα υπαγωγής

β. Με Προεδρικό Διάταγμα ορίζονται οι διαδικασίες, το περιεχόμενο και τα όρια των ελέγχων που διενεργούνται στις επιχειρήσεις των οποίων επενδύσεις υπήχθησαν στις διατάξεις των νόμων 3299/2004, 2601/1998 και 1892/1990 από τα κατά περίπτωση αρμόδια Όργανα Ελέγχου.

Για τη διαμόρφωση του σχεδίου του Προεδρικού Διατάγματος συστήνεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών Επιτροπή από στελέχη του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και από εκπροσώπους φορέων ειδικών σε θέματα ελέγχου επιχειρήσεων.

Οι δαπάνες αποζημιώσεων των εργασιών της ανωτέρω Επιτροπής θα καλυφθούν από τις πιστώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 18 του άρθρου αυτού.

## 17. Όργανα Ελέγχου

(α) Όργανα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

(i) Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών συνιστώνται τα όργανα και καθορίζονται οι διαδικασίες ελέγχου της προόδου των επενδυτικών έργων ανεξάρτητα αν βρίσκονται στο στάδιο υλοποίησης ή έχουν περατωθεί. Ο έλεγχος γίνεται με βάση τις διατάξεις του παρόντος Νόμου και τους όρους της απόφασης υπαγωγής.

(ii) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύνανται να συσταθούν ειδικά όργανα ελέγχου με αρμοδιότητα τον επανέλεγχο επενδύσεων

που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος ή του Ν.2601/1998 ή προγενέστερων αναπτυξιακών νόμων από οποιαδήποτε υπηρεσία ή φορέα.

- (iii) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών συνιστώνται τα όργανα και καθορίζονται οι διαδικασίες ελέγχου των πραγματοποιηθεισών επενδύσεων για την εφαρμογή της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 20 του παρόντος.

γ) Περιφερειακά Όργανα Ελέγχου.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι διαδικασίες ελέγχου και συνιστώνται Περιφερειακά Όργανα Ελέγχου (Π.Ο.Ε.) της προόδου των επενδυτικών έργων και γενικότερα των επενδύσεων, ανεξάρτητα εάν βρίσκονται στο στάδιο υλοποίησης ή έχουν περατωθεί. Ο έλεγχος γίνεται με βάση τον παρόντα νόμο, καθώς και τις σχετικές αποφάσεις υπαγωγής.

Η αρμοδιότητα των Π.Ο.Ε. αφορά στις επενδύσεις που πραγματοποιούνται στα όρια της Διοικητικής Περιφέρειας και έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της επιχορήγησης ή επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή επιδότησης του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της οικείας Περιφέρειας ή του Νομάρχη προκειμένου για τον παρόντα ή προγενέστερους αναπτυξιακούς νόμους.

- (δ) Οι συγκροτήσεις των Οργάνων Ελέγχου γίνονται σύμφωνα με τις οριζόμενες ανωτέρω αποφάσεις ή προκειμένου για τα Περιφερειακά Όργανα Ελέγχου με απόφαση του κατά περίπτωση αρμόδιου Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας, μη δημοσιευόμενες στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, από φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ειδικότερα από διατιθέμενους για το έργο αυτό υπαλλήλους της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου ή άλλων υπηρεσιών ή και από ορκωτούς ελεγκτές ή εκτιμητές ή και συμβούλους εμπειρογνώμονες σε θέματα ελέγχου επενδύσεων ή /και εκπροσώπους της Τοπικής και Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού. Συγκροτούνται κάθε φορά όσα όργανα ελέγχου κρίνονται απαραίτητα για την πλήρη και ταχεία κάλυψη των αναγκών σε ελέγχους.

- (ε) Στα μέλη των οργάνων ελέγχου που προβλέπονται στο παρόν, καθώς και στα επιφορτισμένα με την εκταμίευση των ενισχύσεων όργανα εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2429/1996 περί υποβολής δήλωσης περιουσιακής τους κατάστασης όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 3213/2003.

**18.** Τμήμα που δύναται να ανέρχεται μέχρι ποσοστό οκτώ τοις χιλίοις (8%) των προβλεπόμενων πιστώσεων για την καταβολή των επιδοτήσεων του παρόντος που εγγράφονται στον προϋπολογισμό των Δημοσίων Επενδύσεων όπως ορίζεται στην παρ. 7 του άρθρου 8, αφορά στην κάλυψη δαπανών των διαδικασιών αξιολόγησης, παρακολούθησης, ελέγχου και πιστοποίησης και αμοιβών των οργάνων αξιολόγησης και

ελέγχου, περιλαμβανομένων και των αποζημιώσεων των εισηγητών, των γραμματέων και των αναπληρωτών βοηθών γραμματέων, που προβλέπονται στο Νόμο αυτόν.

Για το σκοπό αυτό εγγράφεται στο Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων ειδικό έργο με πίστωση που αντιστοιχεί στο ανωτέρω ποσό των πιστώσεων που προβλέπονται κατ' έτος από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων για την κάλυψη των επιχορηγήσεων επενδύσεων και επιδοτήσεων εν γένει του παρόντος Νόμου.

Οι αποζημιώσεις των προέδρων, μελών, εισηγητών γραμματέων και αναπληρωτών βοηθών γραμματέων των γνωμοδοτικών επιτροπών, καθώς και των μελών των οργάνων ελέγχου ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Με ίδιες αποφάσεις μπορεί να αναπροσαρμόζονται τα ποσά αυτά.

Οι παραπάνω αποζημιώσεις παρέχονται πέραν της, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, ημερήσιας αποζημίωσης και οδοιπορικών εξόδων.

Οι αποζημιώσεις αυτές, δεν υπόκεινται στους περιορισμούς του Ν. 1256/1982 του άρθρου 15 του Ν. 2703/1999 και του άρθρου 17 του Ν. 3205/2003.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αποζημίωσης των μελών των οργάνων ελέγχου, που δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι.

#### **19. Έλεγχος τιμών**

Για τον έλεγχο των τιμών, οι αρμόδιες υπηρεσίες και γνωμοδοτικές επιτροπές μπορούν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αξιολόγησης αλλά και σε μεταγενέστερα στάδια της υλοποίησης ή και μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης να ελέγχουν τα στοιχεία αξίας των μηχανημάτων και εξοπλισμού. Οι αρμόδιες υπηρεσίες ή οι γνωμοδοτικές επιτροπές μπορεί να ζητούν από τον επενδυτή, τον προμηθευτικό οίκο ή και τρίτους πρόσθετα κατά την κρίση τους στοιχεία και πληροφορίες για εξακρίβωση της αξίας, για τον έλεγχο των τιμών αυτών. Για τον έλεγχο του κόστους των λοιπών πάγιων στοιχείων της επένδυσης μπορούν να χρησιμοποιούνται από τις αρμόδιες υπηρεσίες και γνωμοδοτικές επιτροπές κάθε είδους αποδεικτικά στοιχεία, όπως μέθοδοι κοστολόγησης κτιριακών και άλλων κατασκευαστικών εργασιών από το Τεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδος που θα λαμβάνουν υπόψη τη φύση και το είδος των συγκεκριμένων κτιριακών κατασκευών. Στην περίπτωση που θα διαπιστωθεί με οποιονδήποτε τρόπο υπερτιμολόγηση του κόστους της επένδυσης από τον επενδυτή, η αίτησή του για υπαγωγή στο Νόμο αυτόν απορρίπτεται, η δε δοθείσα έγκριση ανακαλείται και επιστρέφεται η τυχόν καταβληθείσα ενίσχυση.

#### **20. Έλεγχος για αφορολόγητο αποθεματικό**

α) Η επιχείρηση μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία της Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) αίτηση με την οποία ζητείται ο έλεγχος της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης. Με την αίτηση συνυποβάλλεται κατάσταση στην οποία αναγράφονται αναλυτικά όλες οι δαπάνες που αναφέρονται στην πραγματοποιηθείσα παραγωγική επένδυση και τα στοιχεία των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν.

Η αίτηση με τα πιο πάνω δικαιολογητικά υποβάλλεται μέσα στις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 62, 64 και 107 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κατά περίπτωση.

Μετά την υποβολή των πιο πάνω δικαιολογητικών και το αργότερο μέχρι τέλους του οικείου οικονομικού έτους, η αρμόδια για τον φορολογικό έλεγχο υπηρεσία υποχρεούται να προβεί στον έλεγχο των πραγματοποιηθεισών επενδύσεων και θα διαπιστώσει την τήρηση των όρων και των προϋποθέσεων του παρόντος.

Μετά τον έλεγχο των πραγματοποιηθεισών επενδύσεων συντάσσεται συνοπτικό δελτίο τεχνικών και οικονομικών στοιχείων για την ενισχυόμενη επιχείρηση αντίγραφο του οποίου διαβιβάζεται στην Γενική Διεύθυνση των Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

Οι αρμόδιοι επιθεωρητές Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών υποχρεούνται να παρακολουθούν την ορθότητα και το εμπρόθεσμο των διενεργούμενων ελέγχων. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση παραγωγικών επενδύσεων μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης.

β) Για την εφαρμογή της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής για απόκτηση της χρήσης εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα οριζόμενα στην παράγραφο 26 του άρθρου 5 του παρόντος.

γ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβληθούν από τον επενδυτή, τα απαραίτητα για τον έλεγχο της επένδυσης στοιχεία, τα στοιχεία με τα οποία πρέπει να ενημερώνεται η Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής του Νόμου αυτού.

δ) Η έναρξη δαπανών για την υπαγωγή στην ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής ισχύει μετά (2)δύο μήνες από τη δημοσίευση του παρόντος.

## **21. Σύστημα υποβολής, αξιολόγησης και παρακολούθησης**

Για την υποστήριξη των διαδικασιών ηλεκτρονικής υποβολής των αιτημάτων των επενδυτών που αφορούν τις ενισχύσεις επιχορήγησης ή/και επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή επιδότησης του κόστους της δημιουργουμένης απασχόλησης και των δηλώσεων που αφορούν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής καθώς και των διαδικασιών αξιολόγησης, παρακολούθησης και ελέγχου των επενδύσεων προβλέπεται η λειτουργία πληροφοριακού συστήματος εγκατεστημένου στους κατά τόπους αρμόδιους φορείς και υπηρεσίες.

Οι επενδυτές και οι αρμόδιοι φορείς και υπηρεσίες υποχρεούνται να καταχωρούν στο Πληροφοριακό Σύστημα τις απαραίτητες πληροφορίες που σχετίζονται με την εφαρμογή του παρόντος Νόμου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την οργάνωση, διαχείριση και λειτουργία του Πληροφοριακού Συστήματος και προσδιορίζονται τα στοιχεία που καταχωρούνται, ο χρόνος υποβολής τους, οι υποχρεώσεις των φορέων και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια.

### **Άρθρο 8**

#### **Καταβολή των ενισχύσεων**

##### **1. Καταβολή της επιχορήγησης του κόστους επένδυσης**

α) Η καταβολή του ποσού της επιχορήγησης πραγματοποιείται σε δόσεις ως εξής:

- (i) Το 50% του ποσού της επιχορήγησης καταβάλλεται μετά την υλοποίηση του 50% της επένδυσης και μετά από πιστοποίηση του αρμοδίου οργάνου ελέγχου του άρθρου 7 ότι υλοποιήθηκε το τμήμα αυτό του έργου και ότι ο επενδυτής συμμορφώθηκε με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης υπαγωγής.
- (ii) Το υπόλοιπο 50% του ποσού της επιχορήγησης καταβάλλεται μετά την πιστοποίηση της ολοκλήρωσης και της έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης από το αρμόδιο όργανο ελέγχου του άρθρου 7.
- (iii) Παρέχεται η δυνατότητα εφάπαξ προκαταβολής που δεν υπερβαίνει το 30% της προβλεπόμενης στη σχετική απόφαση υπαγωγής της επένδυσης επιχορήγησης με την προσκόμιση ισόποσης εγγυητικής επιστολής προσαυξημένης κατά 10% από τράπεζα που είναι εγκατεστημένη και λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Η ανωτέρω προκαταβολή αποτελεί μέρος της συνολικά καταβαλλόμενης επιχορήγησης.

β) Η πιστοποίηση της ολοκλήρωσης της επένδυσης και έναρξης της παραγωγικής της λειτουργίας γίνεται μετά από αίτηση του επενδυτή, η οποία κατατίθεται μαζί με τα απαιτούμενα παραστατικά στην αρμόδια υπηρεσία το αργότερο εντός έξι (6) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας ολοκλήρωσης της επένδυσης, όπως αυτή ισχύει.

Τα απαιτούμενα παραστατικά που συνοδεύουν την αίτηση του επενδυτή για τον έλεγχο, την πιστοποίηση της ολοκλήρωσης της επένδυσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της, ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Μετά την πάροδο της παραπάνω εξάμηνης προθεσμίας, χωρίς να υποβληθεί αίτηση συνοδευόμενη από τα απαιτούμενα παραστατικά, η επένδυση θεωρείται κατ' αμάχητο τεκμήριο ως μη αποκληρωθείσα και εκδίδεται απόφαση με την οποία ανακαλείται η απόφαση υπαγωγής και διατάσσεται η επιστροφή του ποσού της καταβληθείσας επιχορήγησης προσαυξημένο κατά το ποσό των νομίμων τόκων από της καταβολής.

Εντός ενός (1) μηνός από την κατάθεση της παραπάνω αίτησης συγκροτείται από τον φορέα της επένδυσης το αρμόδιο όργανο ελέγχου όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 7, το οποίο ολοκληρώνει τον έλεγχο και υποβάλλει έκθεση ελέγχου εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από τη συγκρότησή του. Η απόφαση πιστοποίησης ή μη της ολοκλήρωσης της επένδυσης και έναρξης της παραγωγικής της λειτουργίας εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την υποβολή της έκθεσης του οργάνου ελέγχου. Περίληψη της απόφασης αυτής δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως εντός τριάντα (30) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της.

(γ) Για την έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας απαιτείται και η δημιουργία των μισών τουλάχιστον από τις νέες θέσεις απασχόλησης που προβλέπονται στην απόφαση υπαγωγής και η πραγματοποίηση αγορών πρώτων υλών και πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών.

(δ) Η ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης πιστοποιείται μετά από επιτόπιο έλεγχο των οργάνων ελέγχου του άρθρου 7, εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί αγορές πρώτων υλών και πωλήσεις προϊόντων ή υπηρεσιών σε βαθμό που να τεκμηριώνουν τη λειτουργία της μονάδας. Κατ' εξαίρεση, για τις επενδύσεις ίδρυσης ή επέκτασης αλιευτικών επιχειρήσεων (υδατοκαλλιεργειών) και αγελαδοτροφικών μονάδων κρεατοπαραγωγής σύγχρονης τεχνολογίας δεν απαιτείται πραγματοποίηση πωλήσεων προϊόντων.

## **2. Καταβολή επιδοτήσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης**

Η επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης καταβάλλεται εφόσον το σύνολο του μισθωμένου εξοπλισμού βάσει της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει εγκατασταθεί στη μονάδα μετά από πιστοποίηση από το αρμόδιο όργανο ελέγχου

Ποσό ανερχόμενο μέχρι το 50% της ενισχυόμενης δαπάνης της επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης καταβάλλεται μέχρι τη λήξη του χρόνου ολοκλήρωσης που προβλέπεται στην απόφαση υπαγωγής. Μετά την παρέλευση αυτής καταβάλλεται το υπόλοιπο, εφόσον έχει πιστοποιηθεί η ολοκλήρωση της επένδυσης και η έναρξη της παραγωγικής της λειτουργίας.

Η επιδότηση καταβάλλεται μετά την εκάστοτε πληρωμή των δόσεων του μισθώματος από την επιχείρηση σε δόσεις καθεμία εκ των οποίων υπολογίζεται επί του τμήματος της αξίας

κτήσης του εξοπλισμού, το οποίο εμπεριέχεται στην εκάστοτε καταβαλλόμενη δόση του μισθώματος. Σε περίπτωση που η σύμβαση της χρηματοδοτικής μίσθωσης προβλέπει καταβολή των δόσεων του μισθώματος σε διαστήματα μικρότερα του τριμήνου, η καταβολή της επιδότησης γίνεται ανά τρίμηνο.

### **3. Καταβολή της επιχορήγησης του κόστους απασχόλησης**

Η επιχορήγηση του κόστους απασχόλησης καταβάλλεται ανά εξάμηνο μετά από αίτηση του επενδυτή. Η πρώτη αίτηση καταβολής ενισχύσεων κατατίθεται μαζί με τα απαιτούμενα παραστατικά στην αρμόδια υπηρεσία το αργότερο εντός ενός (1) έτους από τη λήξη της προθεσμίας ολοκλήρωσης της επένδυσης και έναρξης της παραγωγικής της λειτουργίας όπως αυτή ορίζεται στην εγκριτική απόφαση.

Για την καταβολή του πρώτου μέρους της ενίσχυσης απαιτείται πιστοποίηση και έλεγχος της ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης ο οποίος θα πρέπει να διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Τα απαιτούμενα παραστατικά που συνοδεύουν την αίτηση του επενδυτή για τον έλεγχο, για την πιστοποίηση της ολοκλήρωσης της επένδυσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της, ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Η επιχορήγηση καταβάλλεται μόνο για τις συνδεδεμένες με την επένδυση θέσεις εργασίας.

### **4. Δικαιολογητικά καταβολής των ενισχύσεων**

α) Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την καταβολή της επιχορήγησης, και της επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης και την επιχορήγηση του κόστους απασχόλησης ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

β) Τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την καταβολή της επιχορήγησης για τα επιχειρηματικά σχέδια της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 3, καθώς και για τις επενδύσεις των υποπεριπτώσεων (vi), (viii), (ix), και (x) της περίπτωσης ε' καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3, ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Ανάπτυξης.

### **5. Απαγόρευση εκχώρησης. Εξαιρέσεις**

Η επιχορήγηση καταβάλλεται απευθείας στον επενδυτή και δεν επιτρέπεται η εκχώρησή της σε τρίτους. Κατ' εξαίρεση, είναι δυνατή η εκχώρηση του ποσού της επιχορήγησης σε τράπεζες για την παροχή βραχυπρόθεσμου δανεισμού ισόποσου της εκχωρούμενης επιχορήγησης, που χρησιμοποιείται για την υλοποίηση της επένδυσης. Σε αυτές τις

περιπτώσεις η καταβολή της επιχορήγησης γίνεται απευθείας στην τράπεζα με την οποία έχει υπογραφεί η σύμβαση εκχώρησης, εφόσον κάθε φορά έχει αναληφθεί, ισόποσο τουλάχιστον της καταβαλλόμενης επιχορήγησης τμήμα του βραχυπρόθεσμου αυτού δανείου.

#### **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 το Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151/Α'). Ο οφειλόμενος, σύμφωνα με τα πιο πάνω, φόρος εισοδήματος αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση η οποία υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα εντός του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου καθώς και των μετόχων, εταίρων για το πιο πάνω αποθεματικό. Επί του οφειλόμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79 έως 81, 83 έως 85 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α) και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97/Α').

Αν η κεφαλαιοποίηση ή διανομή γίνει πριν από την παρέλευση των δέκα ετών από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της επιχείρησης.

#### **7. Εγγραφή στον προϋπολογισμό - Απαλλαγές**

Η προβλεπόμενη για κάθε οικονομικό έτος δαπάνη σε βάρος του Δημοσίου για την καταβολή των επιχορηγήσεων επενδύσεων και των επιδοτήσεων του παρόντος εγγράφεται στον προϋπολογισμό των Δημοσίων Επενδύσεων.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων, οι επιδοτήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι επιχορηγήσεις του μισθολογικού κόστους της απασχόλησης που καταβάλλονται με βάση τις



διατάξεις του παρόντος απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή δικαίωμα, καθώς και από κάθε άλλη επιβάρυνση σε όφελος του Δημοσίου ή τρίτου. Τα ποσά αυτά των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου να γίνει προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών.

## **Άρθρο 9**

### **Ειδικά καθεστώτα**

#### **1. Ειδικά καθεστώτα ενίσχυσης**

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, καθώς και του κατά περίπτωση συναρμόδιου Υπουργού και στα πλαίσια ισόρροπης περιφερειακής ανάπτυξης, είναι δυνατόν να θεσπίζονται ειδικά καθεστώτα ενίσχυσης περιφερειών της επικράτειας ιδιαίτερα των νησιωτικών και ορεινών περιοχών ή τμημάτων τους ή ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων ή επενδύσεων του άρθρου 3, ιδιάζουσας σημασίας για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Για την έκδοση κάθε προεδρικού διατάγματος πρέπει να έχει προηγηθεί η εκπόνηση ειδικής μελέτης σκοπιμότητας μέσω της οποίας να τεκμηριώνονται τα ανωτέρω.

Με τα προεδρικά αυτά διατάγματα καθορίζεται η διάρκεια του κάθε ειδικού καθεστώτος ενίσχυσης, οι υπηρεσίες ή φορείς στους οποίους υποβάλλονται οι αιτήσεις υπαγωγής σε αυτό, καθώς και οι προθεσμίες υποβολής των αιτήσεων αυτών, το ποσό ενισχύσεων που εγκρίνεται συνολικά στα πλαίσια του συγκεκριμένου ειδικού καθεστώτος ενίσχυσης και για όλη τη διάρκειά του, καθώς και η κατανομή του ποσού αυτού κατά υπηρεσία ή φορέα εφαρμογής και κατά χρονική περίοδο υποβολής των αιτήσεων. Επιπλέον καθορίζονται το ποσοστό της ίδιας συμμετοχής, τα είδη και ποσοστά ενισχύσεων, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Με τα προεδρικά διατάγματα αυτά είναι δυνατόν να καθορίζονται και ειδικά πρόσθετα κριτήρια υπαγωγής. Επιπλέον, καθορίζονται η βαθμολόγηση, λειτουργία και ο τρόπος εφαρμογής των κοινών και των κατά περίπτωση πρόσθετων κριτηρίων του άρθρου 6, καθώς και των τυχόν ειδικών πρόσθετων κριτηρίων που καθορίζονται με αυτά.

Τα ως άνω κριτήρια υπαγωγής εφαρμόζονται αυτοτελώς για τις επενδύσεις που εντάσσονται στο συγκεκριμένο ειδικό καθεστώς ενίσχυσης που θεσπίζεται με κάθε προεδρικό διάταγμα.

Περίληψη του περιεχομένου του προεδρικού διατάγματος δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες πολιτικές και δύο οικονομικές εφημερίδες με πανελλήνια κυκλοφορία. Επίσης η περίληψη αποστέλλεται στην υπηρεσία επίσημων εκδόσεων της Ε.Ε. για δημοσίευση στην επίσημη εφημερίδα των Ε.Κ..

Συμπληρωματικά για τις επενδύσεις που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα ενίσχυσης της παρούσας παραγράφου, έχουν εφαρμογή οι λοιπές διατάξεις του παρόντος Νόμου.

## **2. Επιχειρηματικά σχέδια διάσωσης και αναδιάρθρωσης**

Μεταποιητικές ή μεταλλευτικές επιχειρήσεις μόνο υφιστάμενων φορέων που απασχολούν τουλάχιστον 100 άτομα και ευρίσκονται σε ιδιαίτερα δυσμενή κατάσταση μπορούν να υποβάλλουν ένα ολοκληρωμένο πολυετές (2-3 έτη) επιχειρηματικό σχέδιο διάσωσης και αναδιάρθρωσης, που θα περιλαμβάνει τον τεχνολογικό, διοικητικό, οργανωτικό και επιχειρησιακό εκσυγχρονισμό, την εξυγίανση και ανάπτυξή τους και ενδεχομένως τις απαραίτητες ενέργειες κατάρτισης των εργαζομένων. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας καθορίζονται οι προϋποθέσεις και όροι που πρέπει να συντρέχουν στην επιχείρηση, ώστε αυτή, κατά την κρίση της αρμόδιας υπηρεσίας και γνωμοδοτικής επιτροπής, να θεωρείται ότι ευρίσκεται σε ιδιαίτερα δυσμενή κατάσταση, προκειμένου να είναι δυνατή η εξέταση και υπαγωγή στις ενισχύσεις της παρούσας παραγράφου του επιχειρηματικού σχεδίου διάσωσης.

Με την ίδια απόφαση καθορίζονται τα είδη και τα ποσοστά των ενισχύσεων, καθώς και τα πρόσθετα είδη ενισχύσεων και η έκτασή τους, που παρέχονται στα επιχειρηματικά σχέδια διάσωσης και αναδιάρθρωσης, τα πρόσθετα απαιτούμενα δικαιολογητικά και στοιχεία που συνοδεύουν την αίτηση υπαγωγής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Τα κριτήρια υπαγωγής, τα στοιχεία αξιολόγησης, η λειτουργία και ο τρόπος εφαρμογής των κριτηρίων αυτών για την υπαγωγή των επιχειρηματικών σχεδίων διάσωσης και αναδιάρθρωσης καθορίζονται με την κοινή απόφαση της παρ. 2 του άρθρου 6.

Συμπληρωματικά για τα επιχειρηματικά σχέδια διάσωσης και αναδιάρθρωσης της παρούσας παραγράφου έχουν εφαρμογή οι λοιπές διατάξεις του παρόντος Νόμου.

**3.** Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών καί Ανάπτυξης, καθώς και των κατά περίπτωση συναρμόδιων Υπουργών, υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος νόμου επενδύσεις, ύψους πενήντα (50.000.000,00) εκατομμυρίων ευρώ, με σημαντική επίπτωση στη διεθνή ανταγωνιστικότητα της χώρας και στην απασχόληση με τη δημιουργία τουλάχιστον εκατό είκοσι πέντε (125) θέσεων μόνιμης απασχόλησης, εκ των οποίων ένας αριθμός δύναται να δημιουργείται σε δορυφορικές επιχειρήσεις σαν άμεσο αποτέλεσμα της προτεινόμενης επένδυσης. Με τις ίδιες αποφάσεις ορίζονται για τις επενδύσεις της παραγράφου αυτής, οι αναγκαίες παρεκκλίσεις από τις ρυθμίσεις του παρόντος που αφορούν στην ίδια συμμετοχή, στη διαδικασία παροχής των επιχορηγήσεων, στα ποσοστά και το ύψος της επιχορήγησης, , στο ύψος του δανείου, στα ποσοστά επιδότησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης και της επιδότησης του κόστους της

δημιουργούμενης απασχόλησης, στις προϋποθέσεις μεταβίβασης των μετοχών της επιχείρησης, καθώς και στη δυνατότητα συμμετοχής στην επένδυση δημοσίων επιχειρήσεων.

Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να παρέχονται στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις της παραγράφου αυτής, οι διευκολύνσεις και τα προνόμια που προέβλεπαν οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 3 και της παρ. 6 του άρθρου 4 του καταργηθέντος Ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α') "περί λήψεως γενικών μέτρων για την υποβοήθηση της χώρας".

Επίσης με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται η κατασκευή με δημόσια δαπάνη ειδικών έργων υποδομής προς διευκόλυνση της γενικότερης λειτουργίας της μονάδας.

Οι ως άνω κοινές υπουργικές αποφάσεις, με τις οποίες υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος οι επενδύσεις της παραγράφου αυτής, τελούν υπό την προϋπόθεση της προηγούμενης κύρωσής τους με Νόμο.

#### **4. Ίδρυση μικρών επιχειρήσεων.**

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, κατόπιν προηγούμενης έγκρισης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ενισχύεται η δημιουργία πολύ μικρών ή μικρών επιχειρήσεων καθώς και η υλοποίηση δαπανών των επιχειρήσεων αυτών που έχουν ιδρυθεί κατά την τελευταία πενταετία.

Οι παρεχόμενες ενισχύσεις της παραγράφου αυτής δεν θα υπερβαίνουν το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000) ευρώ για κάθε πολύ μικρή ή μικρή επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στις περιφέρειες της υποπερίπτωσης i της περίπτωσης β της παρούσας παραγράφου και του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ στις περιφέρειες της υποπερίπτωσης ii της ίδιας περίπτωσης.

Το ετήσιο ποσό των χορηγούμενων ενισχύσεων δεν πρέπει να υπερβαίνει το 33% των συνολικών ποσών ενίσχυσης σε κάθε επιχείρηση.

Με την ίδια απόφαση ορίζονται :

##### **α. δαπάνες που μπορεί να αφορούν είτε**

- i. υπηρεσίες νομικές, διοικητικής υποστήριξης και παροχής συμβουλών που έχουν άμεση σχέση με τη δημιουργία της επιχείρησης είτε και
- ii. δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά τα πρώτα πέντε έτη μετά την ίδρυση της επιχείρησης και αναφέρονται σε
  - τόκους εξωτερικής χρηματοδότησης και μερίσματα των χρησιμοποιούμενων ιδίων κεφαλαίων, με επιτόκιο που δεν υπερβαίνει το επιτόκιο αναφοράς,
  - έξοδα μίσθωσης εγκαταστάσεων/εξοπλισμού παραγωγής,
  - δαπάνες για ενέργεια, ύδρευση και θέρμανση, οι φόροι (εκτός του Φ.Π.Α. και των εταιρικών φόρων) και οι διοικητικές επιβαρύνσεις,
  - αποσβέσεις, έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης εγκαταστάσεων/εξοπλισμού παραγωγής, καθώς και έξοδα μισθοδοσίας, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, υπό την προϋπόθεση ότι για τις συναφείς επενδύσεις ή μέτρα δημιουργίας θέσεων εργασίας και πρόσληψης δεν έχουν δοθεί άλλου είδους ενισχύσεις.

β. Τα ποσοστά ενίσχυσης που δεν δύνανται να υπερβαίνουν

i. στις περιφέρειες του άρθρου 87 παρ. 3 στοιχείο α της συνθήκης Ε.Ε. το 35% των ενισχυόμενων δαπανών που πραγματοποιούνται κατά τα τρία πρώτα έτη μετά την ίδρυση της επιχείρησης και το 25% κατά τα δύο επόμενα έτη.

ii. στις περιφέρειες του άρθρου 87 παρ. 3 στοιχείο γ της συνθήκης Ε.Ε. το 25% των ενισχυόμενων δαπανών που πραγματοποιούνται κατά τα τρία πρώτα έτη μετά την ίδρυση της επιχείρησης και το 15% κατά τα δύο επόμενα έτη.

Τα παρεχόμενα ποσοστά της υποπερίπτωσης i είναι δυνατόν να προσαυξάνονται κατά 5%

- στις περιφέρειες που το κατά κεφαλήν Α.Ε.Π. είναι μικρότερο του 60% του μέσου όρου των 25 Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης,
- στα μικρά νησιά με πληθυσμό μικρότερο των 5.000 κατοίκων.

γ. Με την ίδια απόφαση δύνανται να καθορίζονται περιοχές της Επικράτειας στις οποίες θα παρέχονται οι ενισχύσεις της παραγράφου αυτής, τομείς στους οποίους θα δραστηριοποιούνται οι ενισχυόμενες επιχειρήσεις, η διάρκεια του καθεστώτος, το είδος και τα ποσοστά των χορηγούμενων ενισχύσεων, το σύνολο ή μέρος των οριζόμενων στην περίπτωση α' δαπανών, οι αναγκαίες παρεκκλίσεις από τις ρυθμίσεις των λοιπών διατάξεων του παρόντος νόμου που αφορούν την νομική μορφή των επιχειρήσεων, το ελάχιστο κόστος ενισχυόμενου επενδυτικού σχεδίου, την ίδια συμμετοχή, τον τρόπο και τα κριτήρια αξιολόγησης, την διαδικασία παροχής των ενισχύσεων, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια θα συμβάλλει στην εφαρμογή της μορφής αυτής χορήγησης κινήτρων σε ιδιωτικές επιχειρήσεις.

## Άρθρο 10

### Υποχρεώσεις ενισχυόμενων επιχειρήσεων - Συνέπειες μη τήρησης – Κυρώσεις

1. Α. Επιχειρήσεις των οποίων επενδυτικά σχέδια έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού, μετά την υπαγωγή τους και μέχρι την παρέλευση πενταετίας από τη δημοσίευση της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης οφείλουν:

- α) Να τηρούν τους όρους της υπαγωγής.
- β) Να αποκτούν την κυριότητα του μισθωμένου εξοπλισμού με τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- γ) Να μη διακόπτουν την παραγωγική δραστηριότητα της επένδυσης, εκτός αν συντρέχουν λόγοι ανωτέρας βίας που προκαλούνται από φυσικά φαινόμενα.
- δ) Να μην παύσουν τη λειτουργία της επιχείρησης, εκτός αν συντρέχουν λόγοι ανωτέρας βίας που προκαλούνται από φυσικά φαινόμενα.
- ε) Να μη μεταβιβάζουν για οποιονδήποτε λόγο πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν ενισχυθεί, εκτός εάν αυτά αντικατασταθούν εντός εξαμήνου από άλλα κυριότητας του φορέα και ανάλογης αξίας, που ανταποκρίνονται στην εξυπηρέτηση της παραγωγικής λειτουργίας

της επιχείρησης, με υποχρέωση γνωστοποίησης της αντικατάστασης εντός τριών (3) μηνών στην αρμόδια υπηρεσία.

Αιτήματα αντικατάστασης παγίων για κάθε ενισχυόμενη επένδυση δεν μπορούν να εγκριθούν πάνω από δύο φορές.

**Β.** Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην περίπτωση Α' για το ίδιο χρονικό διάστημα δεν επιτρέπεται χωρίς έγκριση του αρμόδιου για την έκδοση της απόφασης υπαγωγής οργάνου:

α) Έχει καταργηθεί

β) Να εκμισθώσουν μέρος ή το σύνολο της ενισχυθείσας επένδυσης. Η έγκριση δίδεται με τον όρο της συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης στο ίδιο παραγωγικό αντικείμενο και η ευθύνη για την τήρηση των όρων υπαγωγής παραμένει στον εκμισθωτή.

**Γ.** Επιχειρήσεις των οποίων έχει ενισχυθεί η δημιουργούμενη απασχόληση οφείλουν να διατηρούν τον αριθμό των νέων θέσεων για τις οποίες επιχορηγούνται για τουλάχιστον πέντε (5) έτη μετά την δημιουργία τους.

**Δ.** Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην περίπτωση Α' οφείλουν, για διάστημα πέντε (5) ετών από τη δημοσίευση της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, να αποστέλλουν στις κατά περίπτωση αρμόδιες υπηρεσίες στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η τήρηση των υποχρεώσεων τους που προβλέπονται στις διατάξεις του Ν. 3299/2004, όπως ισχύει, καθώς και της εγκριτικής απόφασης. Τα στοιχεία αυτά θα αποστέλλονται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από τη συμπλήρωση έκαστου έτους λειτουργίας της ενισχυθείσας επένδυσης και μέχρι τη λήξη του ως άνω διαστήματος των πέντε (5) ετών.

Σε περίπτωση μη αποστολής των στοιχείων της παρούσας περίπτωσης ή αποστολής ανακριβών στοιχείων επιβάλλεται στην επιχείρηση πρόστιμο που ανέρχεται σε ποσοστό 5% επί του ποσού της επιχορήγησης. Το πρόστιμο αυτό εισπράττεται σύμφωνα με τον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύναται να καθορίζεται η διαδικασία, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των ρυθμίσεων της περίπτωσης αυτής<sup>11</sup>.

**2. Α.** Εάν ενισχυθείσα επιχείρηση παραβεί τις υποχρεώσεις υπαγωγής πριν από την ολοκλήρωση και έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας:

α) Ανακαλείται η απόφαση υπαγωγής και επιστρέφεται η ενίσχυση στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 Α.

β) Δύναται να ανακληθεί η απόφαση υπαγωγής και να επιστραφεί η ενίσχυση ή να παρακρατηθεί ή επιστραφεί μέρος αυτής, στις περιπτώσεις α', γ' της παραγράφου 1Α και α', β' της παραγράφου 1 Β.

**Β.** Εάν ενισχυθείσα επιχείρηση παραβεί τις υποχρεώσεις υπαγωγής μετά τη δημοσίευση της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης και εντός του οριζόμενου στην παρ. 1Α χρονικού περιορισμού, επιστρέφεται το σύνολο ή μέρος της ενίσχυσης.

Γ. Εάν ενισχυθείσα επιχείρηση παραβεί τις υποχρεώσεις που ορίζονται στην περίπτωση 1Αβ, επιστρέφεται η αναλογούσα στο συγκεκριμένο εξοπλισμό καταβληθείσα ενίσχυση στο σύνολο της. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση λύσης με οποιονδήποτε τρόπο της σύμβασης και επιστροφής του εξοπλισμού στην εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Δ. Εάν διαπιστωθεί μείωση του αριθμού των δημιουργούμενων θέσεων απασχόλησης, που προσδιόρισαν την επιδότηση του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησης, επιστρέφεται το μέρος της ενίσχυσης, που αναλογεί στην θέση εργασίας που καταργήθηκε.

Κάθε αλλαγή της εταιρικής σύνθεσης του φορέα της επένδυσης οφείλει να γνωστοποιείται στην αρμόδια υπηρεσία.

Εάν διαπιστωθεί κατά την ολοκλήρωση της επένδυσης ότι λόγω αλλαγής της εταιρικής σύνθεσης ο φορέας του επενδυτικού σχεδίου έπαυσε να είναι μεσαία ή μικρή επιχείρηση αφαιρείται από την ενίσχυση το αντίστοιχο ποσοστό που όριζε η απόφαση υπαγωγής λόγω αυτής της ιδιότητας.<sup>12</sup>

Ε. Στην απόφαση υπαγωγής στις ενισχύσεις του παρόντος καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις κάλυψης της ίδιας συμμετοχής, καθώς και οι όροι που κρίνονται αναγκαίοι για την εξασφάλιση της υλοποίησης της επένδυσης και του δημοσίου συμφέροντος. Σε περίπτωση διαπίστωσης ότι έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία ψευδή ή παραπλανητικά στοιχεία ή ότι έχουν αποσιωπηθεί τέτοια στοιχεία, η γνώση των οποίων θα οδηγούσε στον αποκλεισμό της υπαγωγής της επένδυσης ή του προγράμματος ή του επιχειρηματικού σχεδίου στις διατάξεις του παρόντος ή θα οδηγούσε στο να υπαχθεί με όρους διαφορετικούς ή σε μη πιστοποίηση της ολοκλήρωσης, η απόφαση υπαγωγής: α) εάν δεν έχει ολοκληρωθεί η επένδυση, αυτή ανακαλείται και καταπίπτει η εγγυητική επιστολή εάν έχει δοθεί τμήμα της επιχορήγησης κατά την περίπτωση (iii) της παραγράφου 1α του άρθρου 8, β) εάν έχει ολοκληρωθεί η επένδυση, επιστρέφεται το σύνολο της χορηγηθείσας ενίσχυσης.

Οι ανωτέρω συνέπειες επέρχονται εφόσον η διαπίστωση γίνει εντός δεκαετίας από την ημερομηνία δημοσίευσης της περίληψης της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας και από όργανα που είναι κατά Νόμο αρμόδια για τον έλεγχο των κατά περίπτωση στοιχείων

3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τρόπος επέλευσης των συνεπειών σε περίπτωση μη τήρησης των ανωτέρω υποχρεώσεων και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Για την επιβολή ολικής ή μερικής επιστροφής η οποία μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ 0,5% έως 30%, της ενίσχυσης που έχει εγκριθεί, εκτιμώνται οι ειδικότερες περιστάσεις κάθε υπόθεσης και λαμβάνονται υπόψη κατά περίπτωση, κριτήρια όπως, ο χρόνος αθέτησης της υποχρέωσης, το ύψος του ποσοστού συμμετοχής στην εταιρική σύνθεση της εταιρείας, το μέγεθος της ενισχυθείσας επένδυσης που εκμισθώθηκε, το ύψος της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που έχουν ενισχυθεί και μεταβιβάστηκαν καθώς και ο βαθμός αναίρεσης της υλοποίησης και λειτουργίας της επένδυσης κατά τους όρους της υπαγωγής.

4. Η επιστροφή των ενισχύσεων που δίδονται με βάση το νόμο αυτόν γίνεται με τη διαδικασία είσπραξης δημοσίων εσόδων, τα δε επιστρεφόμενα ποσά προσαυξάνονται κατά το ποσό των Νόμιμων τόκων από την εκάστοτε καταβολή τους. Οι σχετικές αποδείξεις καταβολής των ενισχύσεων από το Δημόσιο αποτελούν τίτλο για τη βεβαίωση του χρέους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

5. Απώλεια της φορολογικής απαλλαγής και καταβολή των οφειλόμενων φόρων.

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

(α) Πωλήθηκαν ή έπαψαν για οποιονδήποτε λόγο να χρησιμοποιούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πριν περάσουν πέντε (5) χρόνια από τότε που αγοράστηκαν ή έπαψαν να χρησιμοποιούνται τα μηχανήματα των οποίων η χρήση είχε αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση και ακυρώθηκε η σύμβαση, για το ποσό που το αφορολόγητο αποθεματικό αντιστοιχεί στην αξία των πάγιων αυτών στοιχείων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται, αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πάγια αυτά στοιχεία, μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η πώληση ή η διακοπή της χρηματοδοτικής μίσθωσης τους, με νέα πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις της ενισχυόμενης δαπάνης της επένδυσης ή της χρηματοδοτικής μίσθωσης που ορίζει το παρόν.

(β) Θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί.

(γ) Διαλύεται η ατομική επιχείρηση ή η εταιρία λόγω θανάτου του επιχειρηματία ή μέλους της εταιρίας.

**B.** Επίσης το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε φορολογείται:

(α) Σε περίπτωση αποχώρησης εταίρου, στο όνομά του, στο χρόνο αποχώρησης του και για το ποσό που αναλογεί σε αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία.

(β) Σε περίπτωση μεταβίβασης εταιρικής μερίδας, στο όνομα του μεταβιβάζοντος, στο χρόνο της μεταβίβασης και για το ποσό που αναλογεί σε αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία.

(γ) 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.

(δ) 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 σε αυτόν, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του θανόντος στην εταιρία.

(ε) Σε περίπτωση που η επιχείρηση μετά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αποκτά την κυριότητα του εξοπλισμού.

Γ. Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης της επένδυσης ή και μη απόκτησης της χρήσης του εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση εντός της πενταετούς προθεσμίας που ορίζεται από την παρ. 8 του άρθρου 5, η επιχείρηση υποχρεούται στην υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού.

Οι πιο πάνω δηλώσεις θεωρούνται εκπρόθεσμες και οι υπόχρεοι που υποβάλλουν αυτές ή δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν ανακριβείς υπόκεινται στις κυρώσεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου, που οφείλεται με βάση τη δήλωση της παραγράφου αυτής, καταβάλλεται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών.

## **Άρθρο 11**

### **Επιτροπή απλοποίησης διαδικασιών Ιδιωτικών Επενδύσεων**

1. Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών Ειδική Επιτροπή για την καταγραφή διαδικασιών και αρμοδιοτήτων, υπηρεσιών και φορέων, σχετικών με κάθε μορφής επενδυτικές και αναπτυξιακές πρωτοβουλίες του ιδιωτικού τομέα, με σκοπό την απλοποίηση των διαδικασιών αυτών, καθώς και την υπαγωγή τους σε ενιαίο φορέα διαχείρισης και ελέγχου.

2. Η Επιτροπή οφείλει να τελειώσει το έργο της μέσα στην προθεσμία που θα ορίζει η απόφαση για τη συγκρότησή της, η οποία και δεν μπορεί να παραταθεί πέραν του έτους 2005.

## **Άρθρο 12**

### **Μεταβατικές και τελικές διατάξεις**

1. Επενδύσεις ή προγράμματα ή επιχειρηματικά σχέδια που μέχρι την δημοσίευση του παρόντος Νόμου έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 2601/98 όπως ισχύει ή έχουν



ολοκληρωθεί γι' αυτά οι διαδικασίες εξέτασης και υπαγωγής από τις αρμόδιες υπηρεσίες και γνωμοδοτικές επιτροπές αλλά δεν έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως η περίληψη της απόφασης υπαγωγής τους, διέπονται από τις διατάξεις που ίσχυαν έως την έναρξη ισχύος του παρόντος Νόμου.

## **2. Διατήρηση ισχύος κανονιστικών αποφάσεων**

α) Διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της παραγρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 2601/98 μέχρι την συμπλήρωση διετίας από την έναρξη ισχύος της οπότε παύει η ισχύς της και μπορεί να εκδοθούν οι προβλεπόμενες στην παραγρ. 2 του άρθρου 2 του παρόντος Νόμου αποφάσεις.

β) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην υποπερίπτωση (xii) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 κοινής υπουργικής απόφασης διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο μόνο όσον αφορά τον καθορισμό των περιοχών η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης κ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/1990 που διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της περίπτωσης β της παρ. 3 του άρθρου 14 του Ν. 2601/98, όπως ίσχυε.

γ) Μέχρι την έκδοση των προβλεπόμενων στις περιπτώσεις α' και β' των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 5 κοινών υπουργικών αποφάσεων για τον καθορισμό των κριτηρίων και διαδικασιών χαρακτηρισμού από τη Γ.Γ.Α. του Υπουργείου Ανάπτυξης των προϊόντων ή υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή των προϊόντων ως νέων αντίστοιχα, διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο ή κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή του έκτου εδαφίου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/1990 και διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998 όπως ίσχυε.

δ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην περίπτωση α' της παραγράφου 12 του άρθρου 5 κοινής υπουργικής απόφασης για τον καθορισμό των προδιαγραφών των επιχειρήσεων ανάπτυξης λογισμικού καθώς και των στοιχείων που συνοδεύουν την οικονομοτεχνική μελέτη διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης κβ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/90 και διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

ε) Μέχρι της έκδοσης της προβλεπόμενης στην περίπτωση γ' της παραγράφου 15 του άρθρου 5 κοινής υπουργικής απόφασης για τον καθορισμό των κριτηρίων και διαδικασιών χαρακτηρισμού από την Γ.Γ.Α. των προϊόντων ως καινοτομικών, καθώς και της εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον

παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 6 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

στ) Διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6 του Ν. 2601/1998 μέχρι την συμπλήρωση διετίας από την έναρξη ισχύος της και μπορεί να εκδοθεί η προβλεπόμενη στην περίπτωση β' της παρ. 16 του άρθρου 5 του παρόντος απόφαση.

ζ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην παράγραφο 18 του άρθρου 5 κοινής υπουργικής απόφασης για τον καθορισμό του είδους και της έκτασης των έργων ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμού : α) ξενοδοχειακής μονάδας ή β) των τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings) διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα νόμο αα) η κανονιστική απόφαση 43965/30-11-1994 που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης λβ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/1990 και διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της περίπτωσης ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2601/ 1998, όπως ίσχυε και ββ) η υπ' αριθμ. 58692/5-8-1998 κανονιστική απόφαση που είχε εκδοθεί σύμφωνα με το εδάφιο β της παραγράφου 20 του άρθρου 6 του Ν. 2601/98, αντιστοίχως.

Η παραπάνω απόφαση της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης αυτής έχει εφαρμογή και για τα επενδυτικά σχέδια τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings) που έχουν υποβληθεί έως την ημερομηνία λήξης υποβολής των αιτήσεων στις διατάξεις του Ν. 3299/2004.

η) Μέχρι την έκδοση των προβλεπόμενων στην παραγρ. 19 του άρθρου 5 κοινών υπουργικών αποφάσεων για τον καθορισμό των προδιαγραφών των συνεδριακών κέντρων, των κέντρων θαλασσοθεραπείας, των χιονοδρομικών κέντρων και των εγκαταστάσεων αξιοποίησης ιαματικών πηγών διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα Νόμο οι κανονιστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή των περιπτώσεων θ και ιστ της παρ. 1 του άρθρου 1 του κωδικοποιημένου Ν.1892/90 και διατηρήθηκαν σε ισχύ σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της περίπτωσης στ της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε, καθώς και η οικεία απόφαση του Υπουργείου Ανάπτυξης για τις προδιαγραφές των χιονοδρομικών κέντρων.

θ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην παράγραφο. 2 του άρθρου 6 της κοινής υπουργικής απόφασης για τον καθορισμό επιπρόσθετων ειδικών κριτηρίων για τις επενδύσεις της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε και των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii), (ix) και (x), καθώς και της υποπερίπτωσης (ix) της περίπτωσης δ της παρ. 1 του άρθρου 3, που εξετάζονται από το Υπουργείο Ανάπτυξης, διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί και τροποποιηθεί κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

ι) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην υποπερίπτωση β της παρ. 3 του άρθρου 7 κοινής υπουργικής απόφασης διατηρείται σε ισχύ και κατά περίπτωση εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση του Ν. 2601/1998 που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 8 αυτού, όπως ίσχυε.

ια) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στη περίπτωση α της παραγράφου 15 του άρθρου 7 υπουργικής απόφασης για την σύσταση της Κεντρικής Γνωμοδοτικής Επιτροπής

καθώς και μέχρι την έκδοση της απόφασης συγκρότησής της σύμφωνα με την περίπτωση στ της ίδιας παραγράφου, διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα Νόμο οι κανονιστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή της υποπερίπτωσης (i) της περίπτωσης α' και της περίπτωσης ζ' της παρ. 19 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

**ιβ)** Μέχρι την έκδοση των προβλεπομένων στις υποπεριπτώσεις (i) και (ii) της περίπτωσης β' της παραγράφου 15 του άρθρου 7 υπουργικών αποφάσεων για τη σύσταση Ειδικής Γνωμοδοτικής Επιτροπής Επιχειρηματικών Σχεδίων και της Γνωμοδοτικής Επιτροπής Επενδύσεων στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, καθώς και μέχρι την έκδοση των αποφάσεων συγκρότησής τους σύμφωνα με την περίπτωση στ της ίδιας ως άνω παραγράφου διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα Νόμο οι κανονιστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης β' και της περίπτωσης ζ' της παρ. 19 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998 όπως ίσχυε.

**ιγ)** Μέχρι την έκδοση των προβλεπομένων στην περίπτωση γ' της παραγράφου 15 του άρθρου 7 αποφάσεων των Γενικών Γραμματέων Περιφερειών για τη σύσταση των Περιφερειακών Γνωμοδοτικών Επιτροπών, καθώς και μέχρι την έκδοση των αποφάσεων συγκρότησής τους, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της ίδιας ως άνω παραγράφου διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα νόμο οι κανονιστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης δ' της παρ. 19 του άρθρου 7 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

**ιδ)** Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην περίπτωση ε' της παραγράφου 15 του άρθρου 7 κοινής υπουργικής απόφασης για τη σύσταση της Ειδικής Γνωμοδοτικής Επιτροπής Εμπειρογνομόνων, καθώς και μέχρι την έκδοση της απόφασης συγκρότησής της, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της ίδιας ως άνω παραγράφου, διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης στ' της παρ. 19 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998 όπως ίσχυε.

**ιε)** Μέχρι την έκδοση των προβλεπόμενων στις υποπεριπτώσεις (i) (ii) της περίπτωσης α' της παραγράφου 17 του άρθρου 7 υπουργικών αποφάσεων για τη σύσταση των Κεντρικών Οργάνων Ελέγχου και των Ειδικών Οργάνων Ελέγχου διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή των υποπεριπτώσεων (1) και (2) της περίπτωσης α' της παρ. 21 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

**ιστ)** Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' της παραγράφου 17 του άρθρου 7 κοινής υπουργικής απόφασης για τη σύσταση Ειδικών Οργάνων Ελέγχου στη Γενική Γραμματεία Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα Νόμο οι κανονιστικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης 2 της παραγράφου 21 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998 όπως ίσχυε.

ιζ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην περίπτωση γ' της παραγράφου 17 του άρθρου 7 υπουργικής απόφασης για τη σύσταση Περιφερειακών Οργάνων Ελέγχου (Π.Ο.Ε.) διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα νόμο η κανονιστική απόφαση που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της υποπερίπτωσης γ' της περίπτωσης 2 της παρ. 21 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

ιη) Μέχρι την έκδοση των προβλεπόμενων στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 18 του άρθρου 7 υπουργικών αποφάσεων για τις αποζημιώσεις των προέδρων, μελών, εισηγητών, γραμματέων και αναπληρωτών βοηθών γραμματέων των γνωμοδοτικών επιτροπών, καθώς και των μελών των οργάνων ελέγχου, διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται για τον παρόντα Νόμο οι κανονιστικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 22 του άρθρου 8 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

ιθ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην περίπτωση γ' της παραγράφου 20 του άρθρου 7 υπουργικής απόφασης για την υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών για τον έλεγχο των επενδυτικών σχεδίων που κάνουν χρήση την ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής, διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/1990 και διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της περίπτωσης ο' της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

κ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 υπουργικής απόφασης για τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καταβολής της επιχορήγησης διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο ή κανονιστική απόφαση του Ν. 1892/1990 που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 6 αυτού και διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

κα) Διατηρούνται σε ισχύ και εφαρμόζονται η προβλεπόμενη στη περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 8 κοινή υπουργική απόφαση για τους όρους τμηματικής καταβολής της επιχορήγησης στα επιχειρηματικά σχέδια, αρμοδιότητας Υπουργείου Ανάπτυξης καθώς και η υπουργική απόφαση για τα αναγκαία δικαιολογητικά που προβλέπεται στην ίδια ως άνω παράγραφο, που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή της παραγράφου 8 του άρθρου 23α του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/90 και διατηρήθηκε σε ισχύ σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της περίπτωσης π' της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2601/1998, όπως ίσχυε.

κβ) Μέχρι την έκδοση της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 8 υπουργικής απόφασης για τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καταβολής της επιχορήγησης στις ειδικές επενδύσεις αρμοδιότητας της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας του Υπουργείου Ανάπτυξης διατηρείται σε ισχύ και εφαρμόζεται για τον παρόντα Νόμο η κανονιστική απόφαση που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 7 του άρθρου 9 του Ν. 2601/1998.

3. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος Νόμου καταργούνται τα άρθρα 1 έως και 11, καθώς και το άρθρο 14 του Ν.2601/1998 όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν μεταγενέστερα εκτός των διατάξεων της παρ.35 του άρθρου 6 και της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 14 αυτού που διατηρεί σε ισχύ την παρ. 13 του άρθρου 23 του ν.1892/1990 η οποία ενσωματώθηκε στην κωδικοποίηση των αναπτυξιακών κινήτρων ως άρθρο 23 γ του π.δ. 456/1995 και διατηρείται σε ισχύ.

4. Ειδικά για τις επενδύσεις του Ν.2601/1998 που έχει αρχίσει η υλοποίησή τους και δεν έχει κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος ολοκληρωθεί και θα διαρκέσει πέραν της μιας διαχειριστικής χρήσης συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2601/1998 για τις αφορολόγητες εκπτώσεις, επίσης οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 27, του άρθρου 8 παρ. 24 του Ν.2601/1998 καθώς και του άρθρου 21 παρ. 5 του Ν.3259/2004 για την εφαρμογή των αφορολόγητων εκπτώσεων μέχρι την ολοκλήρωσή των επενδύσεων εντός της προβλεπόμενης πενταετίας.

5. Η παρ. 3 του άρθρου 11 του Ν. 2601/1998, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του ν. 3219/2004 και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 21 του Ν. 3259/2004 τροποποιείται με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 10 του παρόντος, από τότε που ίσχυσε.

6. α) Η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η καταβολή των ενισχύσεων των επενδύσεων ή και προγραμμάτων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού που έχουν υπαχθεί στους Νόμους 1262/1982 1892/1990 και 2601/1998 από τον ΕΟΜΜΕΧ συνεχίζει να γίνεται από τις υπηρεσίες και τα όργανα του φορέα αυτού σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 20 και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 21 του άρθρου 8 καθώς και στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.2601/1998. Στο πλαίσιο αυτό συνεχίζει να λειτουργεί στον ΕΟΜΜΕΧ η προβλεπόμενη από την περίπτωση γ' της παρ 19 του άρθρου 8 του Ν.2601/1998 Γνωμοδοτική Επιτροπή η οποία γνωμοδοτεί για αιτήματα τροποποίησης αποφάσεων υπαγωγής, ολοκλήρωσης και πιστοποίησης έναρξης παραγωγικής λειτουργίας, μεταβίβασης επιχειρήσεων ή μετοχών η εταιρικών μεριδίων καθώς και για την ανάκληση αποφάσεων υπαγωγής και επιστροφή ενισχύσεων που έχουν καταβληθεί με τους Νόμους 1262/1982, 1892/1990 και 2601/1998.

β) Οι ρυθμίσεις του τρίτου, τέταρτου και πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 18 του άρθρου 7 του παρόντος Νόμου ισχύουν και για την Γνωμοδοτική Επιτροπή του Ν.2601/1998 του ΕΟΜΜΕΧ.

7. α) Η παρακολούθηση και ο έλεγχος των επενδύσεων ή και προγραμμάτων που έχουν εγκριθεί στις διατάξεις του ν.1892/1990 ή του ν.1262/1982 από την Α.Τ.Ε συνεχίζει να γίνεται

από τις υπηρεσίες και όργανα του φορέα αυτού σύμφωνα με τα οριζόμενα στο έκτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν.1892/1990 όπως διατηρήθηκε με την μεταβατική διάταξη της παραγράφου 11α του άρθρου 14 του Ν.2601/1998. Στο πλαίσιο αυτό συνεχίζει να λειτουργεί στην Α.Τ.Ε η προβλεπόμενη από την περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 8 του κωδικοποιημένου Νόμου 1892/1990 Γνωμοδοτική Επιτροπή η οποία γνωμοδοτεί για αιτήματα τροποποίησης αποφάσεων υπαγωγής, ολοκλήρωσης και πιστοποίησης έναρξης παραγωγικής λειτουργίας μεταβίβασης επιχειρήσεων η μετοχών η εταιρικών μεριδίων, καθώς και για την ανάκληση αποφάσεων υπαγωγής και επιστροφή ενισχύσεων που έχουν καταβληθεί με τους Νόμους 1892/1990 και 1262/1982.

β) Οι ρυθμίσεις του τρίτου, τέταρτου και πέμπτου εδαφίου της παρ. 18 του άρθρου 7 του παρόντος νόμου ισχύουν και για την Γνωμοδοτική Επιτροπή του ν.1892/1990 της Α.Τ.Ε.

**8.** Αιτήσεις για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος επενδυτικών σχεδίων που αφορούν στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία των γεωργικών προϊόντων, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Παραρτήματος Ι της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και αιτήσεις για υπαγωγή επενδυτικών σχεδίων εμπορικών και μεταφορικών επιχειρήσεων, υπό ενιαίο φορέα, για τη δημιουργία εμπορευματικών σταθμών και διαμετακομιστικών κέντρων καθώς και τα επενδυτικά σχέδια των μεταφορικών επιχειρήσεων για τη δημιουργία υποδομών αποθήκευσης, συσκευασίας και τυποποίησης καθώς και κλειστών χώρων στάθμευσης φορτηγών οχημάτων καθώς και τα επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης μέσω μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες περιοχές, σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία, υποβάλλονται μετά την έκδοση των προβλεπόμενων υπουργικών αποφάσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3

**9.** Έχει καταργηθεί

**10.** Για τις διαδικασίες και τα όργανα ελέγχου των επενδύσεων του άρθρου 6 του Ν.2996/2002 (Ελληνικό Σχέδιο Οικονομικής Ανασυγκρότησης των Βαλκανίων Ε.Σ.Ο.Α.Β.) ισχύουν οι διατάξεις του παρόντος.

**11.** Όπου στο κεφάλαιο Β' του Ν.2367/1995 (ΦΕΚ 261/Α'/29.12.1995) <<Εταιρίες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών>> όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα, γίνεται αναφορά στο Ν.1892/1990 νοείται ο παρών Νόμος.

## **Άρθρο 13**

### **Έναρξη ισχύος**

Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επί μέρους διατάξεις του