

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΣΛΟΤ Αρ.Πρωτ.: 1759 ΕΞ / 09.10.2018

Αθήνα, 09.10.2018

Αρ.Πρωτ.: 1759 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 1759/2018

ΘΕΜΑ:

Λογιστική Αντιμετώπιση Εξωκεφαλαιακών Εισφορών ΙΚΕ.

ΕΡΩΤΗΜΑ

1. Θα ήθελα να ρωτήσω πώς αντιμετωπίζεται λογιστικά η εξωκεφαλαιακή εισφορά των ΙΚΕ από την στιγμή που έχει καταργηθεί το [άρθρο 80 του Ν. 4072/2012](#) και από την στιγμή που αναφέρονται στο καταστατικό μπορεί μόνο να παρακολουθούνται στο προσάρτημα;

2. Θα ήθελα να ρωτήσω πώς αντιμετωπίζεται λογιστικά η εξωκεφαλαιακή εισφορά των ΙΚΕ από την στιγμή που έχει καταργηθεί το άρθρο 80 του Ν. 4072/2012 και από την στιγμή που αναφέρονται στο καταστατικό και αποτελούν κεφάλαιο σύμφωνα με το άρθρο 78 του ίδιου νόμου;

Θα σας ήμουν ευγνώμων αν μπορούσατε να μου παραθέσετε και ένα ενδεικτικό παράδειγμα.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στις [παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 78](#) «εξωκεφαλαιακές εισφορές» του Ν. 4072/2012 αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Οι «εξωκεφαλαιακές εισφορές» συνίστανται σε παροχές που δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κεφαλαιακής εισφοράς, όπως απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών. Οι παροχές αυτές πρέπει να εξειδικεύονται στο καταστατικό και εκτελούνται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο.

2. Η αξία των εισφορών αυτών που αναλαμβάνονται, είτε κατά τη σύσταση της εταιρείας είτε και μεταγενέστερα καθορίζεται στο καταστατικό».

Οι εξωκεφαλαιακές εισφορές δεν αποτιμούνται από κάποια εκτιμητική επιτροπή, ανάλογη αυτής της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Ν.4548/2018 και του άρθρου 9 του καταργούμενου από 1.1.2019 κ.ν. 2190/1920. Η αξία και το είδος των εισφορών αυτών, ο χρόνος εκτέλεσης των εργασιών, η χρονική διάρκεια παροχής των υπηρεσιών, εφόσον αυτές παρέχονται για ορισμένο χρόνο ή ότι οι υπηρεσίες θα παρέχονται για αόριστο χρόνο, αποτελούν αντικείμενο συμφωνίας των εταίρων και προσδιορίζονται με ακρίβεια στο καταστατικό.

Τόσο τα Ε.Λ.Π., όσο και τα Δ.Π.Χ.Α. υιοθετούν αρχές, κανόνες και μεθόδους αποτιμώσεως περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και αρχές καταρτίσεως χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αλλά δεν υπεισέρχονται σε επιμέρους λογιστικούς χειρισμούς, δεδομένου ότι δεν αποτελούν πλήρη συστήματα λογιστικής τυποποίησης.

Στην περίπτωση αυτή θα μπορούσαν να εφαρμοστούν οι λογιστικοί χειρισμοί που υποδεικνύονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά τη γνώμη μας ο όρος «για αόριστο χρόνο» δεν υποδηλώνει απεριόριστο χρόνο, αλλά χρόνο που δεν μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία. Αντίθετη ερμηνεία, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες συνίστανται σε παροχή μισθωτής εργασίας ή παροχής έργου, θα οδηγούσε τον εταίρο σε κατάσταση δουλείας. Ενδεχομένως ο νόμος να αναφέρεται και σε άλλη μορφή υπηρεσιών, όπως η παροχή ενός δικαιώματος. Παράδειγμα τέτοιου δικαιώματος είναι το δικαίωμα διελεύσεως από εδαφική έκταση ιδιοκτησίας του εταίρου, στην περίπτωση που ο χώρος εγκαταστάσεως της εταιρείας δεν έχει πρόσβαση σε δημόσιο δρόμο.

Στην περίπτωση παροχής αορίστου χρόνου, προκειμένου να εφαρμοστούν οι κατωτέρω υποδεικνυόμενοι λογιστικοί χειρισμοί και μόνο για λογιστικούς σκοπούς, είναι απαραίτητο οι εταίροι να εκτιμήσουν αυτό τον αόριστο χρόνο. Η εκτίμηση θα γίνει με βάση τις υφιστάμενες συνθήκες και διαθέσιμες πληροφορίες, κατά το χρόνο συστάσεως της εταιρείας ή αυξήσεως του κεφαλαίου της. Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες συνίστανται σε παροχή μισθωτής εργασίας ή παροχή έργου, λαμβάνονται υπόψη η ηλικία του εταίρου, το προσδόκιμο ζωής, ο συντελεστής θνησιμότητας κ.λπ. Σε κάθε άλλη περίπτωση λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες που διέπουν την παροχή. Εναλλακτικά οι εταίροι θα μπορούσαν να εκτιμήσουν την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών σε μια περίοδο (μήνα ή έτος) και διαιρώντας την συνολική αξία της παροχής, όπως αυτή έχει συμφωνηθεί και αναγραφεί στο καταστατικό, με την αξία της παροχής της περιόδου θα προκύψει ο τεκμαρτός χρόνος διάρκειας της παροχής σε μήνες ή έτη.

Επειδή ο ν. 4072/2012 δεν αναφέρεται σε ανάληψη υποχρέωσης κάλυψης του κεφαλαίου, όπως στην ανώνυμη εταιρεία, δεν διενεργείται η λογιστική εγγραφή κάλυψης του κεφαλαίου, αλλά μόνο αυτή της καταβολής του. Περαιτέρω, επειδή μετά την εφαρμογή του ν. 4308/2014

στον ισολογισμό εμφανίζεται μόνο το καταβλημένο κεφάλαιο, για την απεικόνιση της απαίτησης για καταβολή του κεφαλαίου, δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο». Για την αντιμετώπιση της περιπτώσεως αυτής θα μπορούσε ο λογαριασμός 40.06 «εταιρικό κεφάλαιο» να αναλυθεί σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς ως ακολούθως:

40.06.00 Εταιρικό κεφάλαιο καταβλημένο.

40.06.01 Εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο.

40.06.02 Εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)¹

Με τη λήψη της απόφασης των εταίρων για τη σύσταση της εταιρείας ή για την μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου, θα χρεώνεται ο λογαριασμός 40.06.02 «εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)» με πίστωση του λογαριασμού 40.06.01 «εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο».

Με την καταβολή της εισφοράς θα χρεώνονται οι λογαριασμοί των διαθεσίμων ή των εισφερόμενων σε είδος περιουσιακών στοιχείων, με πίστωση του λογαριασμού 40.06.02 «εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)» και ταυτόχρονα με χρέωση του λογαριασμού 40.06.01 «εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο», θα πιστώνεται ο λογαριασμός 40.06.00 «εταιρικό κεφάλαιο καταβλημένο».

Στην περίπτωση των εξωκεφαλαιακών εισφορών, με την αξία των εκτελούμενων εργασιών ή των παρεχόμενων τμηματικά υπηρεσιών, στις οποίες θα συνίστανται οι εισφορές αυτές, θεωρείται ότι καταβάλλεται το εταιρικό κεφάλαιο. Αν στο τέλος της χρήσεως παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφαλαίου, τα ισόποσα υπόλοιπα των λογαριασμών 40.06.01 «εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο» και 40.06.02 «εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)» δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό. Αν η διοίκηση της οικονομικής μονάδας επιθυμεί να απεικονίσει στον ισολογισμό το σύνολο του εγκεκριμένου κεφαλαίου, μπορεί να το εμφανίσει με τον ακόλουθο τρόπο:

Καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο		
Εγκεκριμένο εταιρικό κεφάλαιο (40.06.00+40.06.01)	XXX	
Μείον: Εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (40.06.02)	XXX	XXX

Παράδειγμα

Δεδομένα

Κατά την σύσταση ΙΚΕ με τρεις (3) εταίρους, οι δύο (2) συμμετέχουν με κεφαλαιακές εισφορές ποσού € 10.000 ο καθένας και ο τρίτος με εξωκεφαλαιακή εισφορά. Η εξωκεφαλαιακή αυτή εισφορά συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών μηχανολόγου - μηχανικού. Οι υπηρεσίες θα παρέχονται σε ημερήσια βάση με κανονικό ωράριο υπαλλήλου με συμφωνημένο μεταξύ των εταίρων και αναγραφόμενο στο καταστατικό μηνιαίο μισθό € 2.000. ο συγκεκριμένος εταίρος θα εργασθεί 5 μήνες χωρίς να λάβει οποιαδήποτε αποζημίωση, προκειμένου να καταβάλει την εισφορά του € (5 x 2.000 =) 10.000.

Ζητείται

Να διενεργηθούν οι προσήκουσες λογιστικές εγγραφές.

Απάντηση

Με τη λήψη της απόφασης για τη σύσταση της εταιρείας θα διενεργηθεί η ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
40.06.02	Εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)		
40.06.02.00	Εταίρος Α΄	10.000	
40.06.02.01	Εταίρος Β΄	10.000	
40.06.02.02	Εταίρος Γ΄	10.000	
40.06.01	Εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο		30.000
	Σύσταση εταιρείας	30.000	30.000

Με την καταβολή των κεφαλαιακών εισφορών από τους δύο εταίρους θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
------	-------------	--------	---------

38.03	Καταθέσεις όψεως	20.000	
40.06.02	Εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)		
40.06.02.00	Εταίρος Α΄		10.000
40.06.02.01	Εταίρος Β΄		10.000
	Καταβολή κεφαλαιακών εισφορών	20.000	20.000

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
40.06.01	Εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο	20.000	
40.06.00	Εταιρικό κεφάλαιο καταβλημένο		20.000
	Μεταφορά κεφαλαίου	20.000	20.000

Μετά την παροχή υπηρεσιών για τον πρώτο μήνα ο εταίρος Γ΄ θεωρείται ότι κατέβαλε κεφάλαιο ποσού € 2.000, οπότε θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	2.000	
40.06.02	Εταίροι οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο (αντίθετος λογαριασμός)		
40.06.02.02	Εταίρος Γ΄		2.000
	Καταβολή κεφαλαιακών εισφορών	2.000	2.000

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
40.06.01	Εταιρικό κεφάλαιο οφειλόμενο	2.000	
40.06.00	Εταιρικό κεφάλαιο καταβλημένο		2.000
	Μεταφορά κεφαλαίου	2.000	2.000

Οι τελευταίες λογιστικές εγγραφές θα επαναληφθούν στο τέλος καθενός από τους επόμενους τέσσερις μήνες. Στο τέλος του τελευταίου μήνα η εξωκεφαλαιακή εισφορά του εταίρου Γ΄ θα έχει καταβληθεί ολοσχερώς.

Οι προτεινόμενοι λογιστικοί χειρισμοί για την αντιμετώπιση των εξωκεφαλαιακών εισφορών είναι συνεπείς με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Α. 2 «παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών».

Στις [παραγράφους 1](#) , [2](#) και [3 του άρθρου 79](#) «εγγυητικές εισφορές» του Ν. 4072/2012 αναφέρονται τα ακόλουθα:

1. «Εγγυητικές εισφορές» είναι εισφορές που συνίστανται στην ανάληψη ευθύνης έναντι των τρίτων για τα χρέη της εταιρείας μέχρι το ποσό που ορίζεται στο καταστατικό. Ο εταίρος που παρέχει εγγυητική εισφορά θεωρείται ότι δηλώνει υπεύθυνα ότι είναι σε θέση και ότι θα καταβάλει κάθε προσπάθεια, ώστε να είναι σε θέση κατά πάντα χρόνο, να προβεί στις καταβολές των χρεών της εταιρείας μέχρι το ποσό του προηγούμενου εδαφίου.

2. Η αξία κάθε εγγυητικής εισφοράς καθορίζεται στο καταστατικό και δεν μπορεί να υπερβαίνει το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ποσού της ευθύνης κατά την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

3. Η ευθύνη του εταίρου καλύπτει οποιοδήποτε χρέος της εταιρείας κατά την παράγραφο 1 με τόκους και άλλες επιβαρύνσεις. Η ευθύνη αυτή υφίσταται άμεσα και πρωτογενώς έναντι των δανειστών, που μπορούν να ασκήσουν ευθέως αγωγή κατά του εταίρου. Ο εταίρος μπορεί να προβάλει κατά του δανειστή ενστάσεις που δεν θεμελιώνονται στο πρόσωπό του μόνον εφόσον θα μπορούσαν να προβληθούν από την εταιρεία. Περισσότεροι εταίροι που ευθύνονται με τον τρόπο αυτόν υπέχουν ευθύνη εις ολόκληρο.

Η αξία και το είδος των εγγυητικών εισφορών αποτελούν αντικείμενο συμφωνίας των εταίρων και προσδιορίζονται με ακρίβεια στο καταστατικό.

Με τη λήψη της απόφασης των εταίρων για τη σύσταση της εταιρείας ή για την μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου, θα διενεργηθεί μόνο η πρώτη ως άνω λογιστικές εγγραφές.

Οι υπόλοιπες λογιστικές εγγραφές που σχετίζονται με την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου θα διενεργούνται μόνο στην περίπτωση που ο εταίρος κληθεί να καταβάλει οποιοδήποτε ποσό εγγύησης για χρέη της εταιρείας. Η εξόφληση χρεών της εταιρείας εξομοιώνεται με καταβολή της εγγυητικής εισφοράς.

Για τις φορολογικές επιδράσεις των εξωκεφαλαιακών και εγγυητικών εισφορών αρμόδιο είναι το Υπουργείο οικονομικών

ΤΑ ΜΕΛΗ	Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ
Ελένη Ρογδάκη - Χαραμή	Χαράλαμπος Ξένος
Δημήτριος Κακούρας	
Χαράλαμπος Συρούνης	
Νικόλαος Σγουρινάκης	

1. Υποκαθιστά το λογαριασμό 33.04 και απεικονίζει την απαίτηση κατά των εταίρων για καταβολή του κεφαλαίου.

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: