

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ:

"ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

(Ιστορικά στοιχεία - Προσαρμογή σύμφωνα με το Ν. 2065/92
Λογιστική της αναπροσαρμογής)"

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΑΡ. ΜΗΛΙΩΝΗΣ



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΑΝΔΡΙΟΠΟΥΛΟΣ

ΕΥΓΕΝΙΑ ΔΡΕΚΟΛΙΑ

ΠΑΤΡΑ, 1994

PLANNED
SCHEDULES

1701

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕΛ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
----------	---

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ</u>	3
Γενικά	3
Τί είναι αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων	4
Σκοπιμότητα της αναπροσαρμογής	5
Αιτίες οι οποίες οδήγησαν στην αναπροσαρμογή	5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία	8
Εδαφικές εκτάσεις	11
Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (λ/σμός 11)	13
Ειδικά θέματα	16

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της επιχειρήσεως	18
Αξίες που δεν υπόκεινται στην αναπροσαρμογή	18
Αξίες που υπόκεινται στην αναπροσαρμογή	24
Απαλλαγές και εξαιρέσεις από την αναπροσαρμογή	27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Λογιστική απεικόνιση υπεραξίας	29
Προσδιορισμός φορολογητέας υπεραξίας	31
Διαφορά αναπροσαρμογής και φορολογική αντιμετώπιση αυτής	36

<u>Συντελεστές αναπροσαρμογής</u>	40
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων	42
Επιχειρήσεις που υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή	42
Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων	43
Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή	50
Απαλλαγές και εξαιρέσεις από την αναπροσαρμογή	55

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού	59
--	----

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

Επιχειρήσεις οι οποίες υπάγονται σε αναπροσαρμογή ...	64
Αναπροσαρμογή αξίας των γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος Αναπροσαρμογής	65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή	70
Αξία που δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή	72
Ειδικές διατάξεις περί αναπροσαρμογής	74

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Αποσβέσεις	77
------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Εμφάνιση υπεραξίας	84
--------------------------	----

	ΣΕΛ.
Φορολογία υπεραξίας	89
Εκπτώση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπε- ραξίας	93
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	
Λογιστική της αναπροσαρμογής	97
Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων	100
 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	
	108

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο λόγος για τον οποίο γίνεται αυτή η εργασία, είναι η όσο το δυνατόν καλύτερη προσέγγιση, πάνω σε ένα θέμα το οποίο είναι πολύ σημαντικό για την βιωσιμότητα μιας επιχειρήσεως, και κατ' επέκταση της οικονομίας.

Πρόκειται για την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, η οποία αναπροσαρμογή θα μας βοηθήσει ώστε να κατανοήσουμε όσο το δυνατόν καλύτερα τους λόγους τους οποίους μια επιχείρηση οδηγείται σε αυτήν, προκειμένου να έχει μια καλύτερη οικονομική πορεία και να μπορεί να είναι πιο ανταγωνιστική και όσο το δυνατόν ισχυρότερη οικονομικά.

Τα στοιχεία τα οποία θα εξετάσουμε, προκειμένου για την καλύτερη προσέγγιση του θέματος, είναι τα ιστορικά στοιχεία, η προσαρμογή των παγίων σύμφωνα με τον πρόσφατο νόμο 2065/92 καθώς επίσης και η λογιστική απεικόνιση της αναπροσαρμογής.

Πιστεύουμε λοιπόν, ότι παρακάτω θα μπορέσουμε να δώσουμε μια λεπτομερή και ουσιώδη ανάλυση του θέματος, προκειμένου να μπορέσουμε να γνωρίσουμε και να κατανοήσουμε, όλο αυτό το οικονομικό πλέγμα της αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων και έτσι να αποκτήσουμε μια σαφή εικόνα για το τί ακριβώς είναι. Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε αυτούς τους οποίους είχαν την ευγενή καλωσύνη να μας δανείσουν κάποια βιβλία για την ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΑ

Η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων μας επιχείρησης είναι το θέμα το οποίο θα μας απασχολήσει πιο κάτω σε τούτη εδώ την εργασία. Θα προσπαθήσουμε με κάθε τρόπο, να εξετάσουμε όσο πιο πολλά σημεία μπορούμε προκειμένου να αντιληφθούμε και να κατανοήσουμε καλύτερα το αντικείμενο αυτό της μελέτης μας.

Σημαντικό και πολύπλοκο το αντικείμενο της μελέτης της αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων, ιδιαίτερα σημαντικό για μια επιχείρηση, αλλά και ουσιαστικός τομέας γι' αυτούς που θέλουν να παρακολουθούν την πορεία των επιχειρήσεων. Ενδιαφέρον σε κάθε του σημείο γιατί μπορεί να μας διαφωτίζει για την όλη πορεία των επιχειρήσεων και να μας καθοδηγεί σε διάφορους βελτιώσεις αν χρειάζεται.

Ιδιαίτερα σημαντικά σημεία τα οποία θα μας απασχολήσουν, προκειμένου να έχουμε μια όσο το δυνατόν καλύτερη άποψη και αντίληψη για το θέμα είναι, η ιστορική αναδρομή σενόμους για την αναπροσαρμογή των παγίων. Μέσα από τους νόμους αυτούς και την συγκεκριμένη ιστορική αναδρομή θα μπορέσουμε να δούμε τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονταν και αντιμετώπιζαν το θέμα σε σχέση με το πώς συμβαίνει σήμερα.

Μια ουσιαστική εικόνα του νόμου που ισχύει σήμερα νόμος 2665/1992, περί αναπροσαρμογής για να έχουμε έτσι τη δυνατό-

τητα της σύγκρισης με το παρελθόν. Μπορούμε μέσα από αυτό να δούμε πώς πράγματα έχουν αλλάξει προς το καλύτερο, αλλά να εντοπίσουμε και τυχόν αδυναμίες που παρουσιάζονται και οι οποίες θα πρέπει να διορθωθούν. Θα υπάρξει συγκεκριμένη αναφορά στον τομέα των αποσβέσεων, σημαντικός τομέας για μια επιχείρηση, η οποία θέλει να γίνεται όλο και καλύτερη.

Επίσης θα ασχοληθούμε με τις διάφορες αιτίες οι οποίες οδήγησαν στην αναπροσαρμογή και ακόμα με ότι γνωρίζουμε για το ΕΓ.Λ.Σ. το οποίο βέβαια έκανε την εμφάνιση του τα τελευταία χρόνια στις επιχειρήσεις.

1. ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η ανάγκη των επιχειρήσεων να παρουσιάζει την ακίνητη περιουσία της μέσα στο χρόνο με πραγματική αξία τις οδήγησε στην αναπροσαρμογή. Η αναπροσαρμογή είναι η όλη διαδικασία, η οποία γίνεται στα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού (Γήπεδο - Οικόπεδα - Κτίρια Εγκατάστασης, Μεταφορικά Μέσα κλπ.) προκειμένου να ανεβαίνει η αξία τους και να φτάσει την πραγματική αξία κατά το χρόνο τον οποίο υπάρχουν στις επιχειρήσεις. Αναπροσαρμογή λοιπόν με λίγα λόγια είναι, η μεταβολή η οποία θα υποστεί το συγκεκριμένο ακίνητο μέσα στο χρόνο, προκειμένου να παρουσιάσει την πραγματική του αξία τώρα σε σχέση με την αξία που είχε όταν αποκτήθηκε.

2. ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Ο σκοπός της αναπροσαρμογής είναι πολύπλοκος, γιατί βοηθάει να έχει η επιχείρηση μια πραγματική εικόνα για τα ακίνητά της. Βοηθάει ώστε το κράτος να έχει και αυτό μια σαφή εικόνα για την κατάσταση των επιχειρήσεων. Εξυπηρετεί ακόμα κάποιους άλλους οι οποίοι θέλουν να γνωρίζουν για κάποια επιχείρηση κάποια πράγματα, είτε γιατί θέλουν να την αγοράσουν, είτε γιατί θέλουν να την χρηματοδοτήσουν, τους βοηθάει στο να έχουν μια σαφή εικόνα για να γνωρίζουν πώς θα κινηθούν

Σαφές είναι λοιπόν από τα όσα αναφέρθηκαν, ότι η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων, είναι αυτή η οποία θα δώσει την εικόνα για να προσδιορίσουμε μια επιχείρηση σε τί κατάσταση βρίσκεται και τί προοπτικές διαγράφονται γι' αυτήν στο μέλλον. Μέσα λοιπόν από την αναπροσαρμογή θα μπορέσουμε να δούμε, ένα μέρος της αλήθειας της επιχείρησης. Σκοπεύει επίσης, στο να φέρνει κατά καιρούς στην επιχείρηση μια ανανέωση για να μπορεί έτσι η επιχείρηση, να εκσυγχρονίζεται να εξοπλίζεται και να γίνεται όσο το δυνατόν πιο ανταγωνιστική, προκειμένου να ευημερεί και να έχει χρονικά αποθέματα βιωσιμότητας.

3. ΑΙΤΙΕΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΟΔΗΓΗΣΑΝ ΣΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Οι αιτίες οι οποίες οδήγησαν στην αναπροσαρμογή είναι:

α) **Νομικές:** Από το παρελθόν και με άλλους νόμους περί αναπροσαρμογής, παρέχεται η δυνατότητα μέσω νομικών διαδικασιών να ορίζονται ορισμένα συγκεκριμένα πράγματα προκειμένου να

μπορεί η κάθε επιχείρηση να διαγράψει την πορεία της. Οι διάφοροι νόμοι οι οποίοι θεσπίστηκαν μέσα στα χρόνια είχαν πάντα σαν σκοπό την καλύτερη αντιμετώπιση του αντικειμένου της αναπροσαρμογής και ήθελαν πάντα να μπορούν να προσδιορίσουν με μεγαλύτερη σαφήνεια το θέμα. Η νομική αντιμετώπιση του θέματος και όσον αφορά την πλευρά της επιχειρήσεως την βοηθάει, ώστε να νοιώθει κάποια ασφάλεια και να μπορεί έτσι να εξελιχθεί προκειμένου να δημιουργήσει αυτό που θέλει. Πάντα συμβαίνει μέσα από κάποιο νομικό πλαίσιο, για κάποιο συγκεκριμένο αντικείμενο που εξετάζεται, μια επιχείρηση να κάνει κάποιο προγραμματισμός με βάση το πλαίσιο αυτό, προκειμένου να αποδώσει τα μέγιστα.

Από την χρονική πλευρά τώρα, οι νόμοι οι οποίοι θεσπίζονται έχουν σαν σκοπό να υπάρχει κάποιος έλεγχος, ο οποίος θα βοηθάει το κράτος να έχει μια σαφή εικόνα για τα πράγματα τα οποία το αποτελούν. Η νομική προστασία, αλλά και ο έλεγχος μέσω του νόμου από το κράτος, του δίνει την δυνατότητα, να έχει μια σαφή άποψη και να επιβάλλει τα δικά του δεδομένα για το θέμα της αναπροσαρμογής μέσα σε μια επιχείρηση.

Βοηθάει λοιπόν το νομικό πλαίσιο, την επιχείρηση να αναπροσαρμόζει τα ακίνητά της μέσα σε συγκεκριμένο χρόνο, προκειμένου να παοκτά μια ζωτικότητα, μια ελαστικότητα και μια υγιή συνέχεια για το μέλλον της.

β) Οικονομικές: Τα οικονομικά είναι αυτά τα οποία απασχολούν κάθε επιχείρηση στο μεγαλύτερο βαθμό και είναι μέσα στα πιο σημαντικά ενδιαφέροντα μιας επιχείρησης. Ο οικονομικός αντίκτυπος της αναπροσαρμογής που μπορεί να έχει μέσα σε μια επιχείρηση είναι ουσιαστικός.

Μέσω της αναπροσαρμογής η επιχείρηση παρουσιάζεται πιο ισχυρή οικονομικά, γιατί αυξάνονται σε τιμές τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Έχει λοιπόν μια εικόνα προς τα έξω υγιούς επιχείρησης, η οποία εικόνα της δίνει ουσία και προτρέπει τους άλλους να ενδιαφερθούν γι' αυτήν. Άλλα οικονομικά αίτια τα οποία οδηγούν στην αναπροσαρμογή είναι για να έχει η επιχείρηση την πραγματική οικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται και να εμφανίζεται ο ισολογισμός αληθινός και όχι πλασματικός. Αυτό βέβαια βοηθάει και το κράτος για να μπορεί να γνωρίζει τί πραγματικά έχει μια επιχείρηση και έτσι να μπορεί να παίρνει από αυτή μέσω της φορολογίας, αυτό ακριβώς, που είναι πάρει, ούτε λιγότερο, ούτε περισσότερο.

Αυτά λοιπόν είναι τα κυριότερα αίτια που οδηγούν τις επιχειρήσεις στην ανάγκη να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητά τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Στο κεφάλαιο αυτό θα προσπαθήσουμε να παρατηρήσουμε τις διαφορές μετατροπές που συντελούνται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία μέσω του λογιστικού σχεδίου. Εδώ θα πρέπει να κάνουμε έναν διαχωρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Τα πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης χωρίζονται σε ενσώματα πάγια στοιχεία και ασώματα (άυλα) πάγια στοιχεία.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία αποτελούνται από τα κτίρια, τα μηχανήματα, τα οικόπεδα - γήπεδα, τα έπιπλα.

Τα ασώματα (άυλα) πάγια στοιχεία, είναι τα διάφορα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία, η πελατεία, η φήμη, η καλή οργάνωση της επιχείρησης.

Τα πάγια τα οποία θα μας απασχολήσουν εμάς είναι τα ενσώματα πάγια στοιχεία, τα οποία αποτελούν και το ουσιαστικό δυναμικό της επιχείρησης. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι πάγια θεωρούνται τα στοιχεία τα οποία μένουν στην επιχείρηση πάνω από ένα έτος.

1. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία

οποσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 10-15.

Επειδή το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων προσαυξάνει την αξία κτήσεώς τους, ενώ αντίθετα, τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής τους βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως, πρέπει να εξετάζονται προσεκτικά οι περιπτώσεις αυτές.

Με βάση τους παρακάτω εννοιολογικούς προσδιορισμούς του Ε.Γ.Α.Σ. ώστε σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να δίνεται η σωστή λύση:

- α) Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακές εγκαταστάσεις και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με την χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.
- β) Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει σαν αποτέλεσμα είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.
- γ) Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα, για όσο το δυνατόν μεγαλύτερη χρονικό διάστημα.
- δ) Επισκευή ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτών, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του

στο επίπεδο που ήταν πριν την καταστροφή ή την βλάβη.

Όσον αφορά τώρα τις αποσβέσεις, οι συντελεστές αυτών, καθορίζονται από την εκάστοτε νομοθεσία. Η νομοθεσία είναι συγκεκριμένη και ο λογαριασμός αποσβέσεων δεν θα πρέπει να ξεφεύγει από αυτή. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων ξεκινά από την στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί και διακόπτεται από την στιγμή που το σύνολο των διενεργούμενων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο, γίνει ίσο με την αποβεστέα αξία αυτού του στοιχείου, ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια, για συνεχές χρονικό διάστημα πέρα των έξι μηνών υπολογίζουμε με μειωμένους συντελεστές, σύμφωνα με τις ειδικές ρυθμίσεις της σχετικής νομοθεσίας.

Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και βαρύνουν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τις λειτουργίες παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως), ενώ οι προβλεπόμενες από την φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή πρόσθετων αποσβέσεων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Οι διενεργούμενες αποσβέσεις καταχωρούνται σε πίστωση αντίθετων λογαριασμών που είναι ενταγμένοι στον τελευταίο δευτεροβάθμιο (τον 99) κάθε πρωτοβάθμιου. Συγκεκριμένα ο τελευταίος δευτεροβάθμιος (δηλαδή οι 10.99, 11.99, 12.99, 13.99

14.99 και 16.99) των πρωτοβάθμιων 10-14 και 16 είναι ο αντίθετος λογαριασμός, ο οποίος πιστώνεται (με χρέωση του 66 ή ανάλογα, του 85) με τις αποσβεσμένες αξίες όλων των προηγούμενων δευτεροβαθμίων (των 00-98), αναλυόμενος σε τριτοβάθμιους που είναι αντίστοιχοι των απεικονιζόμενων τα αποσβεσμένα πάγια στοιχεία δευτεροβάθμιων λογαριασμών.

2. ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

α) Εδαφικές εκτάσεις

Τηρούνται στο λογαριασμό 10 του λογιστικού σχεδίου και είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται, σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως για παράδειγμα είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή αγροτεμάχια και σε εκείνες που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, όπως για παράδειγμα είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή αγροτεμάχια και σε εκείνες που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν κατά κύριο λόγο τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία, η αξία κτήσεως των οποίων αποσβένεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Π.Δ. 88/1973.

β) Γήπεδα - Οικόπεδα

Τηρούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του λογιστικού σχεδίου 10.00 και είναι οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της επιχειρήσεως ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (πχ. γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες προσωπικού), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών. Αγροί, φυτείες και δάση είναι οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμεταλλεύσιμες εκτάσεις γης (λογαριασμοί 10.04, 10.05 και 10.06).

Οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με την αξία κτήσεώς τους, η οποία αποτελείται:

- α) Επί αγοράς από την αξία την οποία αναφέρεται στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς
- β) Επί συγχωνεύσεως εταιρειών ή εισφοράς σε είδος από την αξία εκτίμησης της αρμόδιας επιτροπής.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως βάσει ειδικού νόμου, η αναπροσαρμένη αξία που προκύπτει είναι η νέα αξία κτήσεως. Όπως ορίζεται τώρα από τη νομοθεσία τα "έξοδα κτήσεως των ακινήτων, όπως είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσεως των στοιχείων αυτών". Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" (λογαριασμός 16.14) και αποσβένονται είτε ολόκληρα κατά το έτος της πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία".

Τα έργα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

- α) Σε εκείνα που δεν φθείρονται (πχ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώ-

σεις) και επομένως προσδίδουν αξία στο γήπεδο, συνεπώς τα σχετικά έξοδα αυξάνουν την αξία κτήσεως του.

- β) Σε εκείνα που φθείρονται (πχ. μαντρότειχος, πλακόστρωση, αποχέτευση) και επομένως υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση. Τα σχετικά έξοδα, αν δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό της κατηγορίας "Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων", με τον τίτλο". Υποκείμενες σε αποσβέσεις διαμορφώσεις γηπέδων (λογαριασμός 11.03) και αποσβένονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 88/1973.

3. ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

(ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 11)

Α. Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, μηχανοστάσια, αποθήκες ή για οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της επιχειρήσεως.

Βιομηχανοστάσια είναι οικοδομικές κατασκευές, μέσα στις οποίες έχουν μόνιμα εγκατασταθεί μηχανήματα και μηχανολογικές εγκαταστάσεις, συνδεδεμένες σε βιομηχανικό παραγωγικό κύκλωμα.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεις, εσωτερικής μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεις και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνα-

τόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη αυτού του ιδιώτη του κτιρίου ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους λογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Αν δεν είναι κατά τον τρόπο αυτό συνδεδεμένες με το κτίριο, καταχωρούνται στο λογαριασμό με 12.012 "τεχνικές εγκαταστάσεις" ή ανάλογα, στον αρμόζοντα λογαριασμό του 14 "έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός".

Β. Τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με την αξία κτήσεως τους ή το κόστος ιδιοκατασκευής τους. Για τον καθορισμό της αξίας κτήσεως καθώς και για την τύχη των εξόδων κτήσεως (φόρου μεταβίβασης, συμβολαιογραφικών κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρονται για τα συγκεκριμένα. Η παραπάνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών καθώς και των βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Για τις αποσβέσεις των κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων, καθώς και των τεχνικών έργων, εφαρμόζονται όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τις αποσβέσεις.

Γ. Σε περίπτωση κατασκευής κτιρίου ή τεχνικού έργου σε γήπεδο-οικόπεδο κυριότητας τρίτου, με δικαίωμα της κατασκευάστριας επιχείρησης να το χρησιμοποιεί για ορισμένο χρόνο, μετά την πάροδο του οποίου το έργο (κτίριο κλπ.) περιέρχεται στον κύριο του γηπέδου - οικοπέδου δίχως συνάλλαγμα, εφαρμόζονται τα εξής:

α) Η επιχείρηση που κατασκεύασε το κτίριο ή το τεχνικό έργο στο γήπεδο-οικόπεδο του τρίτου, θα καταχωρήσει το κό-

στος κατασκευής σε ιδιαίτερο λογαριασμό με ανάλογο τίτλο (δηλαδή στους λογαριασμούς 11.07 "κτίρια εγκατάστασης κτιρίων σε γήπεδα τρίτων", 11.08 "τεχνικά έργα εξυπηρέτησως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων", 11.09 "λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων", 12.07 "μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων", 12.08 "τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων", κλπ.), θα υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις, ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποιήσεως του κτιρίου ή του τεχνικού έργου.

Για τις αποσβέσεις η φορολογική νομοθεσία χρησιμοποιεί αντιεπιστημονική ορολογία και τις ονομάζει "αποθεματικό αποκατάστασης ενεργητικού". Ο συντελεστής αποσβέσεως, που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποιήσεως, δεν πρέπει να είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα ακίνητα ή τεχνικά έργα (υπόψη, όμως ότι αυτό δεν συμβαδίζει με τη φορολογική νομοθεσία).

- β) Για την ιδιοκτήτρια του γηπέδου-οικοπέδου επιχείρηση, το κόστος κατασκευής του κτιρίου ή τεχνικού έργου αποτελεί εισόδημα εξ εκμισθώσεως οικοδομών, το οποίο κατανέμεται, στα έτη της συμβατικής χρησιμοποιήσεως του έργου υπό του τρίτου. Η ιδιοκτήτρια του γηπέδου επιχείρηση θα καταχωρήσει το κόστος κατασκευής (με βάση σχετικά στοιχεία που θα της χορηγήσει η κατασκευάστρια επιχείρηση), σε χρέωση του λογαριασμού του πάγιου ενεργητικού, με πίστωση λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων, ενταγμένου σε μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού, από τον οποίο, στο τέλος κάθε χρήσεως, θα μεταφέρει το ανάλογο ποσό στα έσοδα εξ εκμισθώσεως της κλειομένης χρήσεως. Πέρα από αυτό στο τέλος κάθε χρήσεως θα υπολογίζει (προς 5%) αποσβέσεις

σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές.

ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

- α) Η αναπόσβεστη αξία παλαιού κτιρίου, το οποίο κατεδαφίστηκε, μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 "λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" (και αποσβένυται είτε εξ ολοκλήρου είτε μέσα σε μια πενταετία).
- β) Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 "υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων" εκτός και επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου οπότε προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσής τους.
- γ) Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου, προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.
- δ) Τα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά (ούτε για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών της επιχείρησης, ούτε έχουν μισθωθεί σε τρίτους), δηλαδή βρίσκονται σε αδράνεια καταχωρούνται και παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 11.14 - 11.17 και 11.21 - 11.24

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**1. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ) ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Στο σημείο αυτό θα προσπαθήσουμε να κάνουμε μια αναδρομή όσον αφορά το θέμα της αναπροσαρμογής. Θα ασχοληθούμε με μερικούς προηγούμενους νόμους και να τους εξετάσουμε με τρόπο ο οποίος θα μας επιτρέπει να δούμε όσο περισσότερα στοιχεία μπορούμε. Αφού συμβεί αυτό θα έχουμε τη δυνατότητα να συγκρίνουμε τους προηγούμενους νόμους με το νόμο τον οποίο ισχύει σήμερα και έτσι θα μπορούμε να εντοπίσουμε τις διαφορές, οι οποίες θα μας δείξουν κατά πόσο έχουμε προχωρήσει στο θέμα αυτό. Αρχίζουμε λοιπόν με το νόμο του 542/1977.

Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου 542/1977, καθορίζονται οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που ανήκουν κατά κυριότητα στις επιχειρήσεις. Η αξία ακινήτων που θα αναπροσαρμοστεί, οι συντελεστές που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την αναπροσαρμογή και οι αποσβέσεις που πρέπει να αναπροσαρμοσθούν. Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή των ακινήτων είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων ανεξάρτητα με το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική τους μορφή ή εάν είναι ημε-

δαπές ή αλλοδαπές ή εάν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε ειδικό φορολογικό καθεστώς κλπ.

Σύμφωνα με ρητή διάταξη στο νόμο ή αναπροσαρμογή είναι υποχρεωτική μόνο για τις επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά από εκείνες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. προαιρετικά δεν υποχρεούνται να προβούν σε αναπροσαρμογή.

Στην αναπροσαρμογή υπόκεινται μόνον η αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση ανεξάρτητα εάν τα ακίνητα αυτά αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία για την επιχείρηση ή εμπορεύσιμα (τεχνικές επιχειρήσεις).

Στην αναπροσαρμογή δεν υπόκεινται:

- α) Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις αλλά ανήκουν κατά κυριότητα στους εταίρους ή σε τρίτους.
- β) Τα κτίρια που αναγέρθηκαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι τελικά θα περιέλθουν στον κύριο του εδάφους, και
- γ) Τα ακίνητα που δεν υφίστανται στην επιχείρηση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (λόγω πωλήσεως, καταστροφής κλπ)

Η αναπροσαρμογή θα γίνει την ημέρα της καταρτίσεως του πρώτου ισολογισμού που κλείνει μετά την 30η Δεκεμβρίου 1976. Οι λογιστικές εγγραφές αναπροσαρμογής θα γίνουν μετά τις εγγραφές του ισολογισμού χρήσεως και του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις που έχουν διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών υποχρεούνται να κάνουν την αναπροσαρμογή αυτή κατά τη σύνταξη του πρώτου ισολογισμού τους που κλείνει μετά την 30η Δεκεμβρίου 1976.

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και των κτιρίων

χρησιμοποιούνται συντελεστές που διαφοροποιούνται ανάλογα με το χρόνο που η επιχείρηση απέκτησε την κυριότητα, στο ακίνητο. Η αναπροσαρμογή συντελείται με τον πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως, συμπληρώσεως και βελτιώσεως των ακινήτων με τους ακόλουθους συντελεστές:

A) Γήπεδα

- α) Τα κτηθέντα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1961 με συντελεστή 5
- β) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1962 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1965 με συντελεστή 4,50
- γ) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1966 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1969 με συντελεστή 3,50.
- δ) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1970 μέχρι 31η Δεκεμβρίου 1972 με συντελεστή 2,80.
- ε) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1973 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1973, με συντελεστή 1,90.
- στ) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1974 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1974, με συντελεστή 1,24.

B. Κτίρια

- α) Τα κτηθέντα μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1961 με συντελεστή 3
- β) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1962 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1965 με συντελεστή 2,75.
- γ) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1966 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1969 με συντελεστή 2,25.

- δ) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1970 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1972 με συντελεστή 1,90.
- ε) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1973 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1973 με συντελεστή 1,45.
- στ) Τα κτηθέντα από 1η Ιανουαρίου 1974 μέχρι και 31η Δεκεμβρίου 1974 με συντελεστή 1,12.

Τα ακίνητα που η επιχείρηση απέκτησε από 1η Ιανουαρίου 1975, και μετά δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Διευκρινίζεται ότι η αναπροσαρμογή με τους παραπάνω συντελεστές θα γίνει χωριστά για κάθε γήπεδο ή κτίριο. Επίσης εάν στα κτίρια έγιναν συμπληρώσεις και βελτιώσεις θα αναπροσαρμοστούν κι αυτές χωριστά με την χρησιμοποίηση συντελεστή αναπροσαρμογής ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.

Συνεπώς, για να γίνει η αναπροσαρμογή σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος θα πρέπει οι επιχειρήσεις να διαχωρίσουν στα βιβλία τους την αξία των κτιρίων από την αξία των γηπέδων. Με ρητή διάταξη του νόμου, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται η αξία των γηπέδων και των κτιρίων ως και η αξία των εγκαταστάσεων που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια (ηλεκτρικές, υδραυλικές κλπ.), και οι οποίες προσαυξάνουν την αξία τους.

Η αξία των εγκαταστάσεων θα αναπροσαρμοστεί με συντελεστή ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία κατά την κατάρτιση του ισολογισμού διαχειριστικής περιόδου 1/1/1976 - 31/12/1976 έχει στην κυριότητά της τα εξής ακίνητα:

- α) Γηπεδο αξίας 2.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1964
- β) Κτίριο αξίας 5.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1961
- γ) Κτίριο αξίας 1.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1969.

Στο κτίριο αυτό έκανε βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1972 αξίας 500.000 δρχ.

- δ) Κτίριο αξίας 4.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1975.

Για τα ακίνητα αυτά η Α.Ε. υποχρεούνται κατά την κατάρτιση, του ισολογισμού στις 31.12.1976 να αναπροσαρμόσει την αξία τους πολλαπλασιάζοντας την αξία κάθε ακινήτου με τους συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 16 κοινοποιούμενου νόμου ανάλογα με το χρόνο κτήσεως του. Σύμφωνα με τους συντελεστές αυτούς η αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε ακινήτου, χωριστά για τα κτίρια και χωριστά για τα γήπεδα ανέρχεται ως εξής:

- α) Για το γήπεδο που απέκτησε το έτος 1964 θα πολλαπλασιαστεί η αξία κτήσεως των 2.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 4,50. Δηλαδή: $2.000.000 \times 4,50 = 9.000.000$ δρχ.
- β) Για το κτίριο που απέκτησε το έτος 1961, θα πολλαπλασιαστεί η αξία κτήσεως του 5.000.000 δρχ. με το συντελεστή 3. Δηλαδή $5.000.000 \times 3 = 15.000.000$ δρχ.
- γ) Για το κτίριο που απέκτησε το έτος 1969 θα πολλαπλασιαστεί η αξία κτήσεως του 1.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 2,25. Δηλαδή: $1.000.000 \times 2,25 = 2.250.000$ δρχ.

Για τις βελτιώσεις και προσθήκες που πραγματοποιήθηκαν στο κτίριο αυτό το έτος 1972, θα πολλαπλασιαστεί η αξία τους (500.000 δρχ.) με το συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια γι' αυτό το έτος, δηλαδή:

$500.000 \times 1,90 = 950.000$ δρχ.

- δ) Για το κτίριο που απέκτησε το έτος 1975 δεν θα αναπροσαρ-

μοσθεί η αξία του γιατί όπως ορίζεται στο νόμο τα ακίνητα που η επιχείρηση απέκτησε από 01/01/1975 και στο εξής δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν μέχρι της 31.12.1974 (τακτικές και πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή θα αναπροσαρμοσθούν, στο σύνολο τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά ανάλογα με το χρόνο κτήσεως αυτού.

Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει ξεχωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1974 για κάθε κτίριο.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες μετά την απόκτηση του κτιρίου, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων που αντιστοιχούν σε αυτές τις δαπάνες θα γίνει ως εξής:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής για το κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και για τις προσθήκες θα αναπροσαρμοσθεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31/12/1974 (κτιρίων προσθηκών και βελτιώσεων) με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το κτίριο που αφορούν. Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν επί της αξίας του κτιρίου καθώς και επί της αξίας των προσθηκών και βελτιώσεων θα διαχωρισθούν και θα αναπροσαρμοσθούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσεως του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και οι βελτιώσεις.

2. ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 17 ορίζεται ότι η αξία για τη αναπροσαρμογή των ακινήτων λαμβάνεται:

1) Για τα ακίνητα τα κτηθέντα μέχρι 10/4/53 η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή που έγινε βάση των διατάξεων του Β.Δ. 14/11/56 "περί αναπροσαρμογής των ισολογισμών των ανώνυμων εταιρειών".

2) Για τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση αποδεικτικά στοιχεία για το χρόνο και την αξία κτήσεως τους, σε ότι αφορά το χρόνο κτήσεως ή ημερομηνία που καταρτίστηκε η πρώτη επίσημη απογραφή στην οποία καταχωρήθηκαν αυτά από την επιχείρηση σε ότι όμως αφορά την αξία κτήσεως η οριστικά αναγνωρισμένη αξία από τον οικονομικό έφορο ή τα φορολογικά δικαστήρια.

Διευκρινίζεται ότι ως αξία για την αναπροσαρμογή των ακινήτων που εισφέρθηκαν κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης θα ληφθεί η αξία που καθόρισε η επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/20 και με την οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχειρήσεως. Στην περίπτωση που η αξία αυτή έχει αμφισβητηθεί από τον οικονομικό έφορο για τη αναπροσαρμογή θα ληφθεί η αξία που αναγνωρίσθηκε οριστικά.

3) Για τα ακίνητα που εισφέρθηκαν σε επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με την εφαρμογή αναπτυξιακών νόμων (Ν.Δ. 3765/1957, Ν.Δ. 4002/1959, Ν.Δ. 4256/1962, Α.Ν. 543/1968 και Ν.Δ. 1297/1972) η αξία των ακινήτων αυτών όπως εμφανίζεται στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχειρήσεως. Στις επιχειρήσεις

αυτές παρέχεται η ευχέρεια από το νόμο να αναπροσαρμοσούν την αξία των ακινήτων που εισφέρθηκαν από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν και που προκύπτει από τα διπλογραφικά βιβλία των επιχειρήσεων αυτών κατά το χρόνο που τα απέκτησαν.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν για οποιοδήποτε λόγο διπλογραφικά βιβλία στην μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση, θα αναπροσαρμοσθεί η αξία των ακινήτων που εμφανίζεται στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, των οποίων η μετατροπή ή συγχώνευση, έγινε από 1/1/1975 και μετά δεν υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων που εισφέρθηκαν από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν, κι αυτό, διότι τα ακίνητα αυτά αποκτήθηκαν από την νέα επιχείρηση μετά την 31/12/1974 και σύμφωνα με το νόμο η αξία αυτών δεν αναπροσαρμόζεται.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του κοινοποιούμενου νόμου επιτρέπεται στις ανώνυμες εταιρείες, που έχουν αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων τους βάση του Α.Ν. 148/1967 ή Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972, αν η υπεραξία που έχει προκύψει από αυτή την αναπροσαρμογή ανεξάρτητα εάν έχει κεφαλαιοποιηθεί ή μεταφερθεί σε ειδικό αποθεματικό, είναι μεγαλύτερη από την υπεραξία που προκύπτει από τα ίδια ακίνητα με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 16 να διαλέξει οποιαδήποτε από τις υπεραξίες αυτές για να προβεί σε φορολογία για την λογιστική εμφάνιση και την έκπτωση αποσβέ-

σεων επί της υπεραξίας των κτιρίων. Σημειώνεται ότι η σύγκριση των δύο αυτών υπεραξιών δηλαδή της υπεραξίας που έχει προκύψει με το Α.Ν. 148/1967, ή τα Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972 και αυτής που θα προκύψει με το άρθρο 16, θα γίνει συνολικά για τα ίδια ακίνητα. Εάν η ανώνυμη εταιρεία έχει αναπροσαρμόσει με τον Α.Ν. 148/1967, ή τα Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972 την αξία ορισμένων ακινήτων της, και η υπεραξία, που προέκυψε είναι μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει με τους συντελεστής αναπροσαρμογής του άρθρου 16 και διαλέγει για την υπαγωγή της στη φορολογία την υπεραξία που έχει προκύψει βάση του Α.Ν. 148/1967 ή των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972 τότε η εταιρεία θα αναπροσαρμόσει και την αξία των υπολοίπων ακινήτων της, βάση των διατάξεων του άρθρου 16 και θα φορολογηθεί για τα ακίνητα την αξία των οποίων αναπροσαρμόσε με βάση τον Α.Ν. 148/1967 ή τα Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972 για την υπεραξία που προέκυψε για τους νόμους αυτούς για δε τα υπόλοιπα ακίνητα για την υπεραξία που θα προκύψει βάσει των διατάξεων του άρθρου 16 του κοινοποιούμενου νόμου.

3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΕΚ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 τα παρακάτω νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται από την υποχρέωση για αναπροσαρμογή των κτιρίων και γηπέδων των οποίων τους ανήκουν.

α) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στην απαλλαγή αυτή περιλαμβάνονται οι δημόσιες επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα με αποκλειστικό μέτοχο το δημόσιο, τους δήμους ή τις κοινότητες (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΟΣΕ, ΕΛΤΑ κλπ). Δεν υποχρεούνται να προβούν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισως (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, κλπ.) ως και τα διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (νοσοκομεία εκπαιδευτικά ιδρύματα, κοινωφελή νομικά πρόσωπα κλπ.) εφόσον αυτά δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχειρήσεως και δεν υποχρεούνται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων να τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας (διπλογραφικά).

β) Η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας

γ) Οι Γεωργικοί Συνεταιρισμοί, οι Ενώσεις τούτων κάθε βαθμού, οι Κοινοπραξίες του Ν. 479/1943 και του Ν.Δ. 3874/1958 καθώς και οι οποιασδήποτε φύσεως εταιρείες, στις οποίες μετέχουν μόνον γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις, ή εταιρείες των οργανώσεων αυτών ή και η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας, οι άτυπες κοινοπραξίες μεταξύ της ΑΤΕ και Γεωργικών Συνεταιρισμών. Ομοίως οι εταιρείες που ανήκουν στις συνεταιριστικές οργανώσεις ή στην Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας κατά ποσοστό τουλάχιστον 60%.

δ) Οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί αλλά μόνον για τα ακίνητα που προορίζονται για διανομή στα μέλη τους.

2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 εξαιρούνται της αναπροσαρμογής:

α) Τα κτίρια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Η εξαίρεση για τα κτίρια από την αναπροσαρμογή παρέχεται σε κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση ημεδαπή ή αλλοδαπή ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και κατηγορία (Α, Β, Γ, Δ και Ε κατηγορία, Μοτέλ, μπάγκαλδους κλπ.). Εάν στα τηρούμενα υπό της επιχειρήσεως βιβλία εμφανίζεται ενιαίως η αξία του γηπέδου και των κτισμάτων, θα πρέπει να διαχωρισθεί πριν από την αναπροσαρμογή που προβλέπεται από το άρθρο 16.

β) Τα ακίνητα που ανήκουν στην ΕΤΒΑ (γήπεδα - και κτίρια) των βιομηχανικών περιοχών που προβλέπονται από το Ν. 4458/1965 "περί βιομηχανικών περιοχών".

γ) Τα κτίρια των μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων τα οποία έχουν ανεγερθεί επί ξένου εδάφους, οι χώροι εναπόθεσης λυμάτων επί εδάφους κυριότητας των επιχειρήσεων αυτών καθώς και οι ιδιόκτητοι χώροι των οποίων η επιφάνεια έχει αλλοιωθεί σημαντικά συνέπεια της εξωρύξεως του μεταλλεύματος.

δ) Τα κτίρια των επιχειρήσεων που έχουν ανεγερθεί επί του γυαλού του οποίου έχει παραχωρηθεί η χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του κοινοποιούμενου νόμου εκ της υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάση του άρθρου 16 ή 17 του ίδιου νόμου θα εκπέσουν:

- α) Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Κέρδη και Ζημίες" που υφίστανται κατά το χρόνο που συντελείται η αναπροσαρμογή των ακινήτων.
- β) Η υπεραξία του Α.Ν. 148/1967, Ν.Δ. 1229/1972 και Ν.Δ. 1314/1972 που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με τους νόμους αυτούς.

Το ποσόν της υπεραξίας που θα προκύψει μετά την αφαίρεση των ποσών των περιπτώσεων (α) και (β) θα κεφαλαιοποιηθεί υποχρεωτικά από τις επιχειρήσεις μέσα σε (8) μήνες από την ημέρα που γίνεται η αναπροσαρμογή.

Ειδικότερα η κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας αυτής θα γίνει ως εξής:

- α) Στις ατομικές επιχειρήσεις με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.
- β) Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. και Ε.Ε.) και στους συνεταιρισμούς με αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου τους κατά το χρόνο αναπροσαρμογής τηρώντας τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις (τροποποίηση του καταστατικού κλπ.) για την αύξηση του εταιρικού κε-

φαλαίου.

γ) Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης δι' αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου τους, που θα γίνει με την έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων που θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς εταίρους κατ αναλογία των μεριδίων τους. Εάν το προς κεφαλαιοποίηση ποσό της υπεραξίας διαιρούμενο δια της ονομαστικής αξίας των μεριδίων δίνει ποσόν μικρότερο της ονομαστικής αξίας του εταιρικού μεριδίου, το υπολειπόμενο ποσό μέχρι της συμπλήρωσης της ονομαστικής αξίας του μεριδίου θα καταβληθεί από τους εταιρους.

Κατά τα λοιπά για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. εφαρμόζονται οι ισχύουσες διατάξεις του Ν. 3190/1955, περί αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου (απόφαση γενικής συνέλευσεως των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού κλπ.)

Σε περίπτωση που τα εταιρικά μερίδια δεν θα διανεμηθούν ανάλογα με τα κατεχόμενα από κάθε εταίρο μερίδιο τότε η αξία των επιπλέον διδομένων εταιρικών μεριδίων θα φορολογείται επί όνοματι του εταίρου κατά τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου οικονομικού έτους.

2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

1) Με τις διατάξεις του άρθρου 20 του κοινοποιούμενου νόμου καθορίζονται: (α) ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που προκύπτει με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και το ποσό της υπεραξίας, που θα υπολογισθεί ο φόρος. (β) Οι συντελεστές του φόρου. (γ) Οι εκπτώσεις εκ του φόρου που αναλογεί στην υπεραξία.

Ειδικότερα για την εξεύρεση του ποσού της υπεραξίας που υπόκεινται στο φόρο βάση του κοινοποιούμενου νόμου εκπίπτει εκ της αξίας που προκύπτει με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 1 του άρθρου 16 για κάθε ακίνητο, η αξία κτήσεως αυτού, όπως εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης πριν την αναπροσαρμογή ή προκειμένου για τα κτίρια η αξία των αποσβέσεων όπως θα αναπροσαρμοσθούν για κάθε κτίριο εφόσον οι αποσβέσεις αυτές είναι μεγαλύτερες από την αξία κτήσεως του κτιρίου.

Συνεπώς, η υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων που θα υπαχθεί στο φόρο θα βρεθεί ως εξής:

α) Για τα γήπεδα: Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει από τους συντελεστές του άρθρου 16, θα αφαιρεθεί η αξία κτήσεως του γηπέδου που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης πριν την αναπροσαρμογή.

β) Για τα κτίρια: Από την αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου θα αφαιρεθεί η αξία κτήσεως που αναγράφεται στα βιβλία της επιχειρήσεως πριν την αναπροσαρμογή του. Στην περίπτωση, που η αξία του κτιρίου πριν την αναπροσαρμογή του είναι μικρότερη από το ποσόν των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων, χωρίς να περιλαμβάνονται στο ποσό αυτό και τα ποσά των αποσβέσεων,

που δεν αναπροσαρμόζονται θα αφαιρεθεί αντί της αξίας κτήσεως του κτιρίου το ποσό των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων.

Η έκπτωση της αξίας κτήσεως ή των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων κατά περίπτωση από την αναπροσαρμοσμένη αξία ενεργείται χωριστά για κάθε κτίριο. Στις ανώνυμες εταιρείες που έχουν αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) με τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 ή των Ν.Δ. 1229/72 και 1314/1972 εάν η υπεραξία που έχει προκύψει συνολικά είναι μεγαλύτερη από την υπεραξία που προκύπτει για τα αυτά ακίνητα (γήπεδα και κτίσματα) με τις διατάξεις του άρθρου 16 του κοινοποιούμενου νόμου, παρέχεται η ευχέρεια να επιλέξουν την μεγαλύτερη υπεραξία για τον υπολογισμό του φόρου.

Στην περίπτωση που δεν θα επιλέξουν την μεγαλύτερη υπεραξία υποχρεωτικά θα φορολογηθούν για την υπεραξία που προκύπτει, βάσει του άρθρου 16.

Από το ποσόν της υπεραξίας που υπόκειται στο φόρο είναι δυνατόν η ανώνυμη εταιρεία να εκπέσει τη ζημιά που δικαιούται με τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία εισοδήματος, να συμπηφίσει με εισοδήματα άλλων πηγών της χρήσεως που γίνεται η αναπροσαρμογή ή να μεταφέρει προς συμπηφισμό στα κέρδη που θα πραγματοποιήσει τα επόμενα δύο ή πέντε κατά περίπτωση έτη.

Διευκρινίζεται ότι με τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων όπως έγινε δεκτό και με την υπ' αριθ. 201/1976 απόφαση του Συμβουλίου της επικρατείας δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς έχουν στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και ΕΠΕ τα μέλη των εταιρειών και όχι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας ενώ στις ανώνυμες εταιρείες το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Συνεπώς, οι

προσωπικές εταιρείες και ΕΠΕ που φορολογούνται για την υπεραξία με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου δεν θα εκπέσουν στην υπεραξία για τον υπολογισμό του φόρου τη ζημιά, που συμψηφίζεται φορολογικά των δύο ή των πέντε προηγούμενων ετών και της διαχειριστικής περιόδου που έγινε αναπροσαρμογή. Το ποσό αυτό των ζημιών θα συμψηφιστεί στα εισοδήματα των εταίρων της ίδιας περιόδου ή εάν δεν υπάρχουν εισοδήματα ή αυτά που υπάρχουν δεν επαρκούν να καλύψουν την ζημιά τότε ολόκληρο το ποσό της ζημίας ή το υπόλοιπο που δεν συμψηφίζεται θα μεταφερθεί εάν υπάρχουν και άλλες προϋποθέσεις του νόμου, στα δύο ή πέντε επόμενα έτη και θα συμψηφιστεί με τα εισοδήματα που θα έχουν οι εταίροι κατά τα έτη αυτά.

Κατά συνέπεια μόνον τα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958 δικαιούνται να εκπέσουν από την υπεραξία που φορολογείται με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου την ζημιά που είναι δυνατόν να συμψηφισθεί με τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Το ποσό της ζημιάς που εκπίπτει από την υπεραξία των οικοπέδων ή των κτισμάτων, αλλά αναλογικά από το ποσό της υπεραξίας των γηπέδων και κτισμάτων.

Εάν τα νομικά πρόσωπα εκπέσουν την ζημιά, που μπορεί να συμψηφιστεί, από την υπεραξία δεν έχουν δικαίωμα να την συμψηφίσουν ή να την μεταφέρουν για συμψηφισμό με τα άλλα εισοδήματα των δύο ή πέντε ετών, κατά περίπτωση με τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του κοινοποιούμενου νόμου, το ποσό της υπεραξίας που απομένει, μετά την έκπτωση της ζημιάς, φορολογείται με συντελεστή 10% , εάν προέρχεται από την αναπροσαρμογή των γηπέδων και 20% ε-

άν προέρχεται από την αναπροσαρμογή των κτιρίων.

Οι ανώνυμες εταιρείες δικαιούνται να εκπέσουν από το ποσό του φόρου που αναλογεί στην φορολογούμενη υπεραξία:

- α) Το φόρο που βεβαιώθηκε για την υπεραξία του Α.Ν.148/1967 Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972 ήταν 1% για την υπεραξία των γηπέδων και 3% για την υπεραξία των κτιρίων και που αναλογεί στην υπεραξία που θα φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 20.
- β) Το 56% ή 62% της έκτακτης εισφοράς που βεβαιώθηκε με τις διατάξεις του Ν. 257/1976 και που αναλογεί στο ποσό της υπεραξίας των ακινήτων που προέκυψε κατά την αναπροσαρμογή τους με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1314/1972 και που φορολογείται με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου. Το εκπιπτόμενο ποσοστό ορίζεται σε 62% εάν η εισφορά βεβαιώθηκε για βιομηχανικές και μεταλλευτικές ανώνυμες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και σε 56% για τα λοιπά νομικά πρόσωπα, που φορολογούνται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958.

Ο νόμος αναγνωρίζει για έκπτωση από το ποσό του φόρου που αναλογεί στην υπεραξία που θα προκύψει με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου μόνον το 56% ή το 62%. Κατά περίπτωση, της έκτακτης εισφοράς που βεβαιώθηκε με το Ν. 257/1976 και που αναλογεί στην υπεραξία του Ν.Δ. 1314/1972 που φορολογείται και με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου. Η ρύθμιση αυτή αποβλέπει στην αποφυγή της διπλής επιβαρύνσεως με φόρο και εισφορά της υπεραξίας που προέκυψε με την αναπροσαρμογή, που έκαναν οι επιχειρήσεις με το Ν.Δ. 1314/1972. Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ολόκληρο το ποσό της εισφοράς που αναλογεί στη φορολογούμενη με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου

νομου υπεραξίας αλλά το 56% ή 62%. Κατά περίπτωση διότι η εισφορά αυτή εκπέσθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 257/1976 ως δαπάνη εκ των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως και συνεπώς οι επιχειρήσεις είχαν μικρότερη μέσηφορολογική επιβάρυνση 44% και 38% κατά μέσο όρο περίπου για το ποσό που αντιστοιχεί στην εισφορά που εκπέσθηκε.

3. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΥΤΗΣ

Ο ισολογισμός μιας επιχείρησης απεικονίζει κάθε δεδομένη στιγμή τη θέση της εταιρικής περιουσίας στα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που διαμορφώθηκαν μέχρι εκείνη τη στιγμή.

Όμως τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών και του ισολογισμού αντικατοπτρίζουν την πραγματική περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να υπάρχει σταθερή μονάδα μετρήσεως των αξιών καθ' όλη την περίοδο της παρακολούθησης των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων μέχρι την τελική θέση που θέλει να αντικατοπτρισθεί στον ισολογισμό.

Η παραδοσιακή λογιστική εμφανίζει την αξία των περιουσιακών στοιχείων στους οικείους λογαριασμούς και στον ισολογισμό βάση του ιστορικού κόστους. Η ιστορική τιμή κτήσεως, που εμφανίζεται με τις αξίες στον ισολογισμό έχει ως συνέπεια την απομάκρυνση λόγω του πληθωρισμού των τιμών αυτών, από τις εκάστοτε συνεχείς υψηλές τρέχουσες τιμές των αξιών, και κυρίως των παγίων. Όλες οι διαφορές αυτές έχουν αντίκτυπο στο κεφάλαιο που είναι εμφανές αλλά εκ πρώτης όψεως ανεξήγητο. Υπάρχει ανάγκη λοιπόν διορθώσεως αναπροσαρμογής των αξιών του ισολογισμού. Πρέπει να υπάρχει υποχρεωτική αναγωγή στις τρέχουσες τιμές όλων των αναπροσαρμοστέων πραγματικών ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του ισολογισμού και κεφαλαιοποίησής της τελικής πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής. Για τις ελληνικές επιχειρήσεις αυτό επιβάλλεται λόγω πληθωρισμού των ετών 1972, 1973, 1974, 1975. ως προς τη διαφορά αναπροσαρμογής παρατηρούμε τα εξής:

Ο λογαριασμός "διαφορά αναπροσαρμογής" πρέπει να θεωρείται λογαριασμός καταβαλλόμενου κεφαλαίου γιατί μετά το κεφάλαιο αποτελούν το σημερινό προσαρμοσμένο κεφάλαιο δηλαδή, την διαφορά του προσαρμοσμένου πραγματικού ενεργητικού και του προσαρμοσμένου πραγματικού παθητικού. Συνεπώς, η υπεραξία (διαφορές αναπροσαρμογής) παγίου στοιχείου είναι η αριθμητική διαφορά μεταξύ της νέας προσαρμοσμένης αξίας και της αρχικής τιμής κτήσεώς του κατά το μεγαλύτερο ποσοστό αυτής, δεν αποτελεί κέρδος (αύξηση περιουσίας). Αποσκοπούσαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία να εμφανισθούν στον ισολογισμό με σημερινή νομισματική μονάδα μειωμένη της αγοραστικής δύναμης συνεπώς περισσότερο συνάρτηση του συντελεστή απομειώσεως της αξίας της νομισματικής μονάδας πχ. αντικείμενο αξίας 1.000 με τιμάρημο 1 ισοδυναμεί προς $(1000:1/2)$ 2000 νέες δραχ. υπό τιμάρημο 2, ή προς $(1000:1/3)$ 3.000 νέες δραχ. όταν η νέα δραχμή είναι το $1/3$ της παλιάς.

Στη μερική αναπροσαρμογή τίθεται το ερώτημα αν είναι κέρδος η διαφορά αναπροσαρμογής του Ν. 542/1977;

Στη διαφορά αναπροσαρμογής ορισμένων πάγιων στοιχείων ως ακίνητα (γήπεδα, οικοδομές κλπ.) εμπεριέχεται πλην της "νομισματικής" υπερτιμήσεως και διαφορά οφειλόμενη σε οικονομικούς ή κοινωνικούς λόγους. Η "οικονομική" αυτή διαφορά αποτελεί πράγματι κέρδος για την επιχείρηση το οποίο όταν περιέχεται σε εταίρο ή μέτοχο (δια της παροχής δωρεάν μετοχών) είναι δίκαιο να φορολογηθεί.

Υπάρχουν βέβαια μερικοί λόγοι οι οποίοι αντενδείκνυνται στην φορολόγηση ακόμα και της οικονομικής διαφοράς.

1. Γιατί αυτή είναι μικρό τμήμα της συνολικής διαφοράς αναπροσαρμογής—

2. Γιατί είναι δυσχερές να απομονωθεί από τη συνολική διαφορά αναπροσαρμογής
3. Γιατί ο συντελεστής των μη νομισματικών λόγων υπεραξίας ποικίλλει σημαντικά όχι μόνο κατά τα διαμερίσματα της χώρας αλλά και εντός της στενότερης περιοχής ή αστικού κέντρου και έτσι δεν είναι δίκαιη διαφοροποίηση των συντελεστών.
4. Γιατί η καθαρή απόδοση της φορολογίας είναι πολύ μικρή σε σχέση με το κόστος βεβαιώσεως και εισπράξεως του φόρου και προς την αναστάτωση των υπηρεσιών.
5. Γιατί θα αποφεύγονται όλες οι δυσμενείς επιπτώσεις (επίδραση, έστω και αδικαιολόγητη, επί των επενδύσεων δυσφορία κλπ.).

Ποιό είναι το πραγματικό ύψος της φορολογίας

Οι φορολογικοί συντελεστές 10% επί της υπεραξίας των γηπέδων και 20% επί των κτιρίων είναι υψηλοί αλλά μόνον εκ πρώτης όψεως. Οι πραγματικοί συντελεστές είναι σημαντικά χαμηλότεροι εάν λάβουμε υπόψη τις διάφορες διαρρυθμίσεις του νόμου.

1. Οτι λαμβάνεται υπόψη προς φορολογία η υπεραξία του αναπόσβεστου τμήματος των κτιρίων
2. Οτι η υπεραξία των παλαιότερων ετών που βρίσκεται για εφαρμογή υψηλών συντελεστών αναπροσαρμογής καλύπτεται από αντίστοιχες αποσβέσεις (επί κτιρίων).
3. Οτι η υπεραξία των κτιρίων που έχει και τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή (20%) θα εκπεθσει ως απόσβεση από τα

κέρδη των επόμενων χρήσεων τα οποία θα φορολογούνται με διπλάσιο συντελεστή.

4. Οτι η προκείμενη υπεραξία μειώνεται κατά την τυχόν υπάρχουσα ζημιά.
5. Ο φόρος πρέπει να καταβληθεί τμηματικά εντός πενταετίας και από τους μετόχους εντός δεκαετίας με νόμισμα συνεχώς μειωμένης αγοραστικής δύναμης.
6. Οτι ο φόρος λόγω της μακροχρόνιας καταβολής ισοδυναμεί προς άτοκο πιστοδότηση του δημοσίου.

Από τα πιο πάνω συμπεραίνουμε ότι :

- α) Για τους φορολογούμενους είναι τόση η διαφορά μεταξύ ονομαστικής και φορολογητέας υπεραξίας, τόση η απόσταση μεταξύ του ονομαστικού και του πραγματικού φορολογικού συντελεστή ώστε δεν δικαιολογείται ο θόρυβος και οι ανησυχίες περί ανασχέσεως των επενδύσεων.
- β) Για το Δημόσιο (ως απόδοση) εάν λάβουμε υπόψη μας τη διαφορά αναπροσαρμογής στην προηγούμενη παράγραφο η απόδοση είναι πολύ λιγότερη από όσο υπολογίστηκε. Επιπλέον, οι ειδικές διαρρυθμίσεις δυσχεραίνουν την εφαρμογή του νόμου αλλά αυτό είναι υπέρ του νομοθέτη, ο οποίος επεδίωξε να καταστήσει το νόμο δικαιότερο έστω κι αν είναι εις βάρος της σαφήνειας και της απλότητας αυτού.

4. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Εξαίρεση ορισμένων κλάδων ή της συνδρομής ορισμένων προ- υπόθεσεων, οι όροι εγκατάστασης, λειτουργίας και εκμεταλλευ- σης της βιομηχανίας είναι, κατά κανόνα, ευνοϊκότεροι των με- γάλων αστικών κέντρων. Συνέπεια αυτού τα μεγέθη, η εξελικτι- κή πορεία και η αποδοτικότητα των επαρχιακών βιομηχανιών μει- ονεκτούν σε σχέση με τις ίδιες αστικές περιοχές.

Η εφαρμογή σε όλη τη χώρα ενιαίων συντελεστών αναπροσαρ- μογής συνεπώς, παραγνωρίζει την πιο πάνω διαφορά, αλλά και αποκλίνει από τη γραμμή που τα τελευταία εικοσιπέντε χρόνια ακολουθήθηκε υπέρ της επαρχιακής βιομηχανίας των ευεργετι- κών μέτρων (οικονομικών και φορολογικών κινήτρων, κλπ.).

Για την ευνοϊκή τώρα φορολογική διαφοροποίηση της επαρ- χιακής βιομηχανίας στην προκείμενη περίπτωση, δεν συντρέχουν μόνον οι γενικοί λόγοι της ισορροπίας βιομηχανικής και οικο- νομικής ανάπτυξης του ελληνικού χώρου και λόγοι δημογραφικοί και κοινωνικοί, αλλά είδικότερα λόγοι εθνικής σκοπιμότητας, καθίστανται ακόμη πιο επιτακτικοί στην προκείμενη περίπτωση, για επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες στις ακρτι- κές περιοχές της χώρας.

Ορθά λοιπόν κάποια στιγμή υποστηρίχθηκε στη βουλή η ευ- νοϊκότερη μεταχείριση των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε ε- παρχιακή περιοχή.

Ο τρόπος όμως αυτός ο οποίος προτάθηκε για συγκεκριμένη δηλαδή διαφοροποίηση του συντελεστή αναπροσαρμογής, είναι αρ- κετά δύσκολος τρόπος στην εφαρμογή του και αυτό γιατί οι συ- ντελεστές υπεραξίας ποικίλουν όχι μόνον κατά περιοχές, αλλά πολλές φορές και μέσα στην ίδια περιοχή και ακόμα μέσα ή στο

περίγυρο της πόλης ή του συγκεκριμένου αστικού κέντρου.

Αντί όμως να διαφοροποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής θα ήταν δυνατόν να διαφοροποιηθεί ο φορολογικός συντελεστής κατά τα διαμερίσματα της χώρας για παράδειγμα, 6% (αντί 10%) για τα γήπεδα και 12% (αντί 20%) για τα κτίρια. Σε αντίθετη περίπτωση, που ο φορολογικός συντελεστής είναι ίδιος, αλλά να υπάρχει μείωση του φόρου κατά ποσοστό που θα ποικίλει ανάλογα με την περιοχή. Για παράδειγμα, έκπτωση 10% για την Γ' περιοχή, 20% για την Δ' περιοχή και 50% για την Ε' περιοχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 8-18 του κοινοποιούμενου Ν. 12.49/1982 προβλέπεται η υποχρεωτική αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Δ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. Επίσης με τις διατάξεις αυτές καθορίζονται η αξία που θα αναπροσαρμοστούν οι συντελεστές, που θα χρησιμοποιηθούν οι αποσβέσεις που θα αναπροσαρμοστούν, ο υπολογισμός του φόρου της υπεραξίας, ο τρόπος καταβολής του φόρου, ο υπολογισμός αποσβέσεων στην υπεραξία των κτιρίων, κλπ.

Για κάθε ένα άρθρο από τα πιο πάνω που αφορούν την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων διευκρινίζουμε πιο κάτω.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή των ακινήτων είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις, που τηρούν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής βιβλία Δ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική τους μορφή ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961-κλπ.) ή σε οποιοδήποτε ειδικό φορολογικό

καθεστώς κλπ.

Σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου η αναπροσαρμογή είναι υποχρεωτική μόνον για τις επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Δ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους. Διευκρινίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεώνονται οι επιχειρήσεις που υφίστανται κατά το χρόνο αναπροσαρμογής δηλαδή κατά το χρόνο που δημοσιεύθηκε ο νόμος στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως (5-4-1982).

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9 έχουν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν εφάπαξ την αξία των γηπέδων και κτιρίων που έχουν στην κυριότητά τους από το χρόνο που αρχίζει να ισχύει ο κοινοποιούμενος νόμος (5-4-1982). Απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια) να ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης κατά το χρόνο αυτό.

Εξ άλλου, όπως προκύπτει και από το γενικό μέρος του νόμου, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία αποτελούν πάγια περιουσιακά στοιχεία για την επιχείρηση. Επομένως αν τα ακίνητα αποτελούν εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία για την επιχείρηση και όχι πάγια δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Ειδικότερα, καθ' όσον αφορά τις τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση ακινήτων, αυτές δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων που προορίζονται για μεταπώληση γιατί για τις επιχειρήσεις αυτές τα ακίνητα αυτά

αποτελούν εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Στην περίπτωση όμως που ορισμένα ακίνητα των επιχειρήσεων αυτών ιδιοχρησιμοποιούνται ή εκμισθώνονται σε τρίτους για αρκετό χρονικό διάστημα κλπ. με συνέπεια να αποβάλλουν την ιδιότητα του εμπορεύσιμου και να μεταβάλλονται σε πάγια τότε υφίστανται υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας αυτών. Το πότε ένα ακίνητο για τις επιχειρήσεις αυτές είναι πάγιο ή εμπορεύσιμο στοιχείο, είναι θέμα πραγματικό και πρέπει να ερευνάζεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση με ιδιαίτερη προσοχή και αντικειμενικότητα.

Στην αναπροσαρμογή δεν υπόκεινται:

- α) Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων
- β) Τα κτίρια που ανεγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι τελικά περιέρχονται στον κύριο του εδάφους.
- γ) Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση στο χρόνο έναρξης ισχύος των διατάξεων για την αναπροσαρμογή των ακινήτων (πουλήθηκαν, καταστράφηκαν κλπ.) δηλαδή τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στις 5 Απριλίου 1982 στην επιχείρηση.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα γίνει από τις επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση, με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους, οι οποίες πρέπει να καταχωρηθούν σε αυτά μέχρι 31 Μαΐου 1982.

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και των κτιρίων χρησιμοποιούνται συντελεστές που διαφοροποιούνται ανάλογα με το χρόνο που η επιχείρηση απέκτησε την κυριότητα στο ακίνητο.

Η αναπροσαρμογή γίνεται με τον πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με τους πιο κάτω συντελεστές:

A. Γήπεδα

- α) που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974, με συντελεστή 4
- β) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1975 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1976 με συντελεστή 3
- γ) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1977 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1978, με συντελεστή 2.
- δ) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1979 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1979 με συντελεστή 1,60
- ε) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1980 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1980 με συντελεστή 1,30

B. Κτίρια

- α) που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974 με συντελεστή 3
- β) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1975 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1976 με συντελεστή 2,20.
- γ) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1977 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1978 με συντελεστή 1,60
- δ) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1979 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1979, με συντελεστή 1,40
- ε) που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1980 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1980 με συντελεστή 1,20.

Τα ακίνητα που απόκτησε η επιχείρηση από 1η Ιανουαρίου 1981 και μετά δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Διευκρινίζεται

ότι η αναπροσαρμογή με τους πιο πάνω συντελεστές θα γίνει χωριστά για κάθε γήπεδο ή κτίριο. Επίσης, αν στα κτίρια έγιναν συμπληρώσεις ή βελτιώσεις, θα αναπροσαρμοστούν και αυτές χωριστά με τη χρησιμοποίηση συντελεστού αναπροσαρμογής ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.

Συνεπώς, για να γίνει η αναπροσαρμογή σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος θα πρέπει οι επιχειρήσεις να διαχωρίσουν στα βιβλία τους την αξία των κτιρίων από την αξία των γηπέδων.

Διευκρινίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου υπόκεινται η αξία των ακινήτων (κτιρίων) των οποίων η αποπεράτωση έχει γίνει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1980 και σε καμιά περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων. Επομένως, αν για ορισμένα κτίρια, δεν είχε ολοκληρωθεί η κατασκευή τους μέχρι 31-12-1980 δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερση αυτών δεν θα αναπροσαρμοστούν και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή τους.

Σε αναπροσαρμογή υπόκεινται η αξία των γηπέδων και των κτιρίων καθώς και η αξία των εγκαταστάσεων που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια (ηλεκτρικές υδραυλικές κλπ.) και οι οποίες προσαυξάνουν την αξία τους.

Η αξία των εγκαταστάσεων θα αναπροσαρμοστεί με συντελεστή ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους.

Παράδειγμα: Α.Ε. έχει στην κυριότητά της τα εξής ακίνητα:

- α) γήπεδο αξίας κτήσης 3.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1974
- β) κτίριο αξίας κτήσεως 5.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1976
- γ) κτίριο αξίας κτήσεως 2.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1977. Στο κτίριο αυτό έκανε βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1978, αξίας 500.000 δρχ.
- δ) κτίριο αξίας κτήσεως 4.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1979. Στο κτίριο αυτό έκανε βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1980 αξίας 800.000 δρχ.

Για τα ακίνητα αυτά η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται μέχρι 31 Μαΐου 1982 να αναπροσαρμόσει την αξία τους με πολλαπλασιασμό της αξίας κάθε ακινήτου με τους συντελεστές που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου, ανάλογα με το χρόνο κτήσεώς τους. Σύμφωνα με τους συντελεστές αυτούς η αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε ακινήτου χωριστά για τα γήπεδα και χωριστά για τα κτίρια έχει ως εξής:

- α) Για το γήπεδο που απέκτησε το έτος 1974 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσεως του 3.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 4 δηλαδή $3.000.000 \times 4 = 12.000.000$
- β) Για το κτίριο που απέκτησε το έτος 1976, θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσεως του 5.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 2,20, δηλαδή $5.000.000 \times 2,20 = 11.000.000$ δρχ.
- γ) Για το κτίριο που απέκτησε μέσα στο έτος 1977, αξίας κτήσεως 2.000.000 δρχ. όσο και για τις βελτιώσεις που έκανε για το κτίριο αυτό μέσα στο 1978, αξίας 500.000 δρχ. θα πολλαπλασιασθεί η συνολική τους αξία $(2.000.000 + 500.000)$

= 2.500.000 δρχ. με τον συντελεστή 1,60 γιατί ο συντελεστής είναι ο ίδιος για τα δύο αυτά χρόνια, δηλαδή:

$$2.500.000 \times 1,60 = 4.000.000 \text{ δρχ.}$$

- δ) Για το κτίριο που απέκτησε μέσα στο έτος 1979, θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσεως του 4.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 1,40, δηλαδή $4.000.000 \times 1,40 = 5.600.000$ δρχ. Για τις βελτιώσεις και προσθήκες που έκανε στο κτίριο αυτό το έτος 1980 θα πολλαπλασιασθεί η αξία τους (800.000 δρχ.) με συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια για το έτος αυτό, δηλαδή $800.000 \times 1,20 = 960.000$ δρχ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν μέχρι 31.12.1980 (τακτικές και πρόσθετες) στην αξία κάθε κτιρίου που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, θα αναπροσαρμοστούν στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά ανάλογα με το χρόνο κτήσεώς του. Δηλαδή η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1980 για κάθε κτίριο.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις μετά την απόκτηση του κτιρίου η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων που αντιστοιχούν στις δαπάνες αυτές θα γίνει ως εξής:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής για το κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοστεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31/12/1980 (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοστεί για το κτίριο που αφορούν. Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων εί-

ναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και των βελτιώσεων θα διαχωριστούν και θα αναπροσαρμοστούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσεως και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και οι βελτιώσεις.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία έχει στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 3.000.000 δρχ. που το απέκτησε το 1975 και ένα άλλο κτίριο αξίας 3.500.000 δρχ. που το απέκτησε το 1978 για το οποίο δαπανήθηκαν για βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1979 600.000 δρχ. Από την Α.Ε. έγιναν αποσβέσεις συνολικά για το πρώτο κτίριο μέχρι 31-12-1980 δρχ. 1.200.000 και για το δεύτερο κτίριο μέχρι 31-12-1980 δρχ. 770.000 από τις οποίες 70.000 δρχ. αφορούν αποσβέσεις που έγιναν από την εταιρεία, στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31-12-1980 ως εξής:

- α) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1975 θα πολλαπλασιαστεί η αξία του 3.000.000 δρχ. με συντελεστή 2,20 δηλαδή $3.000.000 \times 2,20 = 6.600.000$ δρχ.
- Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα πολλαπλασιαστεί το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31-12-1980 με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων δηλαδή $1.200.000 \times 2,20 = 2.640.000$ δρχ.
- β) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1978 η αξία του 3.500.000 δρχ. θα πολλαπλασιαστεί με το συντελεστή 1,60 δηλαδή $3.500.000 \times 1,60 = 5.600.000$ δρχ.

Οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν σε $(770.000 - 70.000) = 700.000 \times 1,60 = 1.120.000$ δραχ. Όσο για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες που έγιναν σε αυτό το κτίριο το έτος 1979 θα πολλαπλασιαστεί η αξία τους (600.000 δραχ.) με το συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια που αποκτήθηκαν το έτος αυτό, δηλαδή $600.000 \times 1,40 = 840.000$ δραχ.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοσθούν θα πολλαπλασιαστεί το σύνολο των αποσβέσεων, που έγιναν μέχρι 31-12-1980 στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων, με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή της αξίας τους, δηλαδή $70.000 \times 1,40 = 98.000$ δραχ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου διευκρινίζεται ότι με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων που έχουν προκύψει μέχρι 31-12-1980 (κέρδη ή ζημίες) φορολογητέα ή όχι.

ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 ορίζεται ότι ως αξία για την αναπροσαρμογή των ακινήτων λαμβάνεται:

1) Για τα ακίνητα που έχουν αποκτηθεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974 η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων μέχρι 31/12/1974 με βάση τις διατάξεις διαφόρων α-

ναπτυξιακών νόμων (Ν.Δ. 3765/1957, Ν.Δ. 4002/1959, Ν.Δ.4256/1962, Α.Ν. 543/1968 και Ν.Δ. 1297/1972) και οι οποίες κατά την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 542/1977 είχαν λάβει σαν βάση για την αναπροσαρμογή, την αξία κτήσεως των ακινήτων που εμφανιζόταν στα διπλογραφικά βιβλία των μετατρεπομένων ή συγχωνευομένων επιχειρήσεων λαμβάνεται ως αξία κτήσεως των ακινήτων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου, η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 στην περίπτωση που οι αναπροσαρμοσμένες αξίες των ακινήτων αυτών ήταν μεγαλύτερες από αυτές που ήταν καταχωρημένες στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή όταν οι αξίες που προέκυψαν με την αναπροσαρμογή του Ν. 542/1977 είναι μικρότερες από αυτές που ήταν καταχωρημένες στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης, τότε ως αξία κτήσεως των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που είναι καταχωρημένη στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Εξαίρεση των πιο πάνω αποτελεί η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού σύμφωνα με την οποία οι πιο πάνω επιχειρήσεις και όσον αφορά μόνον την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων τους, μπορούν να λάβουν ως αξία κτήσεως τους, την αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977, ανεξάρτητα αν η αξία αυτή είναι μικρότερη από αυτή που έχει καταχωρηθεί στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων μέχρι 31/12/1974, θα λάβουν σε κάθε περίπτωση ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, την αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της νέας επιχεί-

ρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Όσον αφορά την αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων παρέχεται στις επιχειρήσεις αυτές το δικαίωμα να λάβουν ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας αυτών, την αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 έστω κι αν οι αναπροσαρμοσμένες αξίες των γηπέδων είναι μικρότερες από εκείνες που είναι καταχωρημένες στα βιβλία της νέας επιχείρησης.

Για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 (τηρούσαν πχ. βιβλία κατώτερης κατηγορίας στην περίοδο εκείνη ή τηρούσαν προαιρετικά βιβλία Δ' κατηγορίας), ως αξία κτήσεως των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1974, για την εφαρμογή του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, την 31.12.1974.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του κοινοποιούμενου νόμου, οι ανώνυμες εταιρείες που είχαν αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 και των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972, εφόσον οι αξίες των ακινήτων τους που προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις αυτές ήταν μεγαλύτερες από αυτές που προέκυψαν μετά την αναπροσαρμογή των ακινήτων με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή των ακινήτων αυτών με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 και των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972.

Εξαίρεση στα πιο πάνω αποτελούν οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού. Με τις διατάξεις αυτές παρέχεται

το δικαίωμα στις πιο πάνω ανώνυμες εταιρείες που είχαν επιλέξει για φορολογία την υπεραξία των γηπέδων που προέλυσε με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977, να λάβουν ως αξία κτήσεως των γηπέδων τους, για την εφαρμογή του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου, την αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977, έστω και αν οι αξίες αυτές των γηπέδων είναι μικρότερες από εκείνες, που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή τους, με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 και των Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972.

Διευκρινίζεται ότι, η δυνατότητα επιλογής μεταξύ των δύο αυτών αξιών για τα γήπεδα, δεν παρέχεται στις ανώνυμες εταιρείες που είχαν επιλέξει για φορολογία, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 542/1977, την υπεραξία των γηπέδων που προέκυψε με βάση τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 και Ν.Δ. 1229/1972 και 1314/1972.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, η οποία έγινε από 1 Ιανουαρίου 1975 και μετά, ως αξία κτήσεως των ακινήτων τους που εισφέρθηκαν προκειμένου να αναπροσαρμοστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου, λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχειρήσεως, δηλαδή αυτή που καθορίστηκε από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.

Στην περίπτωση που η αξία αυτή έχει αμφισβητηθεί από τον οικονομικό έφορο στην φορολογία εισοδήματος θα λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή των ακινήτων η αξία που αναγνωρίστηκε οριστικά (με συμβιβασμό ή απόφαση Διοικητικού Δικαστη-

ρίου).

Σε καμιά όμως περίπτωση δεν θα λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή των ακινήτων, η αξία αυτών που καθορίστηκε από τον Οικονομικό Εφορο για τον προσδιορισμό του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, γιατί η αξία αυτή δεν εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης και δεν διενεργούνται σε αυτή οι νόμιμες αποσβέσεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού παρέχεται η ευχέρεια στις ανωτέρω επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων, όσον αφορά την αξία των γηπέδων τους, να λάβουν ως αξία κτήσεως αυτών, την αξία που εμφανίζεται στα βιβλία των μετατρεπόμενων ή συγχωνευόμενων επιχειρήσεων όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά την αναπροσαρμογή τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 542/1977, εφόσον βέβαια οι μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις τηρούσαν διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Σ.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν για οποιοδήποτε λόγο διπλογραφικά βιβλία στην μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση ως αξία που εμφανίζεται στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, η οποία έγινε από 1/1/1981 και μετά δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων, που εισφέρθηκαν από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν και αυτό γιατί, τα ακίνητα αυτά αποκτήθηκαν από τη νέα επιχείρηση μετά την 31/12/1980 και σύμφωνα με το νόμο η αξία αυτών δεν αναπροσαρμόζεται.

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, οι πιο κάτω επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την υποχρέωση για αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και των κτιρίων, που ανήκουν σε αυτές.

α) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Την απαλλαγή αυτή έχουν και οι δημόσιες επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν ως αποκλειστικό μέτοχο το Δημόσιο, τους Δήμους ή τις κοινότητες (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΟΣΕ, ΕΛΤΑ κλπ.). Επίσης, δεν υποχρεώνονται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κλπ.) καθώς και τα διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νοσοκομεία, εκπαιδευτικά ιδρύματα κλπ.) γιατί αυτά δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχείρησης και δεν υποχρεούνται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων να τηρούν Βιβλία Δ' κατηγορίας (διπλογραφικά).

β) Η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας

γ) Οι Γεωργικοί συνεταιρισμοί, οι ενώσεις αυτών κάθε βαθμού, οι κοινοπραξίες του Ν. 479/1943 του άρθρου 60 του Ν. 921/1979 και του Ν.Δ. 3874/1958 καθώς και οι κάθε μορφής εταιρίες στις οποίες μετέχουν μόνον γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις ή εταιρείες των οργανώσεων αυτών ή και η Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας. Επίσης απαλλάσσονται οι άτυπες κοινοπραξίες μεταξύ της Α.Τ.Ε. και Γεωργικών Συνεταιρισμών ως επίσης και οι εταιρίες που ανήκουν στις συνεταιριστικές οργανώσεις ή στην Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδας κατά ποσοστό του-

λάχιστον 60%.

δ) Οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί αλλά μόνον για τα ακίνητα που προορίζονται για διανομή στα μέλη τους.

ε) Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται στις 8 Μαρτίου 1982 σε εκκαθάριση, εφόσον κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής δεν έχουν συμπληρωθεί τρία χρόνια από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση διαρκεί περισσότερο από τρία χρόνια.

Σε αντίθετη περίπτωση όταν η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερο από τρία χρόνια από τότε που άρχισε μέχρι το χρόνο της αναπροσαρμογής τότε οι επιχειρήσεις αυτές έχουν υποχρέωση να προβούν σε αναπροσαρμογή των ακινήτων που έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Εξαιρούνται από την αναπροσαρμογή:

- α) Τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια) που ανήκουν στην ΕΤΒΑ και τα οποία βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές, όπως αυτές προβλέπονται από το Ν. 4458/1965 περί βιομηχανικών περιοχών.
- β) Τα κτίρια των μεταλλευτικών και λατομικών επιχειρήσεων, που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου οι χώροι εναπόθεσης λυμάτων σε έδαφος που ανήκει στην κυριότητα των επιχειρήσεων αυτών καθώς και οι ιδιόκτητοι χώροι που η επιφάνειά τους μέχρι το χρόνο αναπροσαρμογής έχει σημαντικά αλλοιωθεί από την εξόρυξη του μεταλλεύματος.
- γ) Τα κτίρια και το 1/2 της αξίας των γηπέδων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, που ανήκουν στην κυριότητα τους και τα χρησιμοποιούν για τουριστική εκμετάλλευση. Για να εξαιρεθεί όμως το μισό της αξίας των γηπέδων από την αναπροσαρμογή, πρέπει να έχουν κατασκευαστεί στα γήπεδα αυ-

τα έργα που να εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, όπως είναι το κυρίως κτίριο του ξενοδοχείου, χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, χώροι αθλοπαιδιών κλπ.

Σε αντίθετη περίπτωση όταν δηλαδή στα γήπεδα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν έχουν ανεγερθεί κτίρια και άλλοι χώροι όπως πιο πάνω αναφέρεται, τότε οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόσουν ολόκληρη την αξία των γηπέδων αυτών.

Οι πιο πάνω εξαιρέσεις από την αναπροσαρμογή παρέχονται σε κάθε ξενοδοχειακή επιχείρηση, ημεδαπή ή αλλοδαπή, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και κατηγορία (Α, Β, Γ, Δ και Ε κατηγορία, μότελ, μπάγκαλδους κλπ.)

Αν στα βιβλία που τηρεί η επιχείρηση εμφανίζεται ενιαία η αξία του γηπέδου και των κτιρίων, θα πρέπει πριν από την αναπροσαρμογή, η αξία του γηπέδου να διαχωρισθεί από την αξία των κτιρίων, προκειμένου να υπολογισθεί η αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, προκειμένου να αναπροσαρμοστεί η αξία του γηπέδου αυτών, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση η αξία που λαμβάνεται σαν βάση για την αναπροσαρμογή του γηπέδου αυτών, να μειώνεται στο 1/2 αυτής και η μειωμένη αυτή αξία θα πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου ανάλογα με το χρόνο κτήσεως του γηπέδου.

Διευκρινίζεται ότι δεν θεωρείται ξενοδοχειακή επιχείρηση και συνεπώς δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση για την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων της και του συνόλου των γηπέδων της, η επιχείρηση που δεν εκμεταλλεύεται η ίδια το ξε-

νοδοχείο αλλά το εκμισθώνει σε τρίτους με βάση ορισμένο ετήσιο μίσθωμα.

Αντίθετα, σε περίπτωση που το εκμισθώνει σε τρίτους με μίσθωμα που υπολογίζεται σε ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων, τότε η επιχείρηση αυτή εξακολουθεί να θεωρείται ως ξενοδοχειακή επιχείρηση και κατά συνέπεια υπάγεται στις πιο πάνω εξαιρέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Μια νέα αναπροσαρμογή διαφορετική από τις άλλες προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 10-15 του νέου φορολογικού νόμου 1731/9.9.1987.

Ι. Η αναπροσαρμογή αυτή αφορά την αξία μόνον του μηχανολογικού εξοπλισμού, δηλαδή μηχανήματα παραγωγής και συσκευασίας, μεταφορικά μέσα με εξαίρεση τα επιβατικά αυτοκίνητα μέχρι 6 θέσεις, τον εξοπλισμό μηχανόργανωσης και εργαστηρίων έρευνας και τις ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις αποβλήτων και ύδρευσης, με την προϋπόθεση ότι παρακολουθούνται με ξεχωριστούς λογαριασμούς και η αξία τους δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος των ακινήτων. Δικαίωμα αναπροσαρμογής έχουν και οι τεχνικές επιχειρήσεις που εκτελούν δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παραπάνω στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι έχει καταχωρηθεί στα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. πρέπει να γίνει την 31.12.1987 και με τους παρακάτω συντελεστές:

- α) Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1978, με συντελεστή τέσσερα (4).
- β) Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1979 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1981 με συντελεστή τρία (3).
- γ) Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1982

μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1983 με συντελεστή δύο (2).

δ) Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1984 και την 31 Δεκεμβρίου 1984 με συντελεστή ένα και εξήντα εκατοστά (1,60).

ε) Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1985 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1985 με συντελεστή ένα και τριάντα εκατοστά (1,30).

στ) Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1986 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1986 με συντελεστή ένα και δέκα πέντε εκατοστά (1,15).

Η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1987 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή. Ίδια αναπροσαρμογή θα γίνει και στις αποσβέσεις των ιδίων παγίων στοιχείων. Οι αποσβέσεις στην αξία κάθε παγίου που έχουν γίνει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986 και εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης αναπροσαρμόζεται στο σύνολό τους με βάση τους συντελεστές που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο, ανάλογα με το χρόνο κτήσεως αυτού.

Η ιδιομορφία της αναπροσαρμογής αυτής συνίσταται στο ότι αν δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που ορίζονται για την απαλλαγή της υπεραξίας που θα προκύψει τότε αυτή η υπεραξία φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φορολογίας εισοδήματος 60% χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Για να απαλλαγεί η υπεραξία από την φορολογία εισοδήματος πρέπει να τηρηθούν δύο προϋποθέσεις δηλαδή α) οι επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν αντίστοιχου ύψους αγορές καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής και β) οι επιχειρήσεις να μην πουλήσουν μηχανολογικό εξοπλισμό που αγόρασαν και να κα-

λύσουν την υπεραξία πριν περάσουν τέσσερα χρόνια από το χρόνο αγοράς του. Σε περίπτωση που η επιχείρηση κατά τα τέσσερα επόμενα χρόνια καλύψει με αγορές καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού ποσοστό άνω του 50% της υπεραξίας, η διαφορά που θα απομείνει ακάλυπτη μεταφέρεται στο λογαριασμό "Αποτελέσματα Χρήσεως" επόμενης μετά την τετραετία διαχειριστικής χρήσεως και φορολογείται σαν καθαρό επιχειρησιακό κέρδος πχ. Εκτακτο κέρδος. Αν όμως η επιχείρηση μέσα στην τετραετία δεν καλύψει ποσοστό 50% της υπεραξίας με αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού, η διαφορά που θα απομείνει ακάλυπτη στο τέλος της τετραετίας φορολογείται κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο αυτοτελώς με συντελεστή 60% και καταβάλλεται σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις με δήλωση που υποβάλλεται δύο μήνες μετά τη λήξη της τετραετίας. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει σαν δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή τους εταίρους της.

Προφανώς από παράλειψη του νομοθέτη δεν αναφέρεται και ο επιτηδευματίας που ασκεί ατομική επιχείρηση και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και ο οποίος δικαιούται να κάνει αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανολογικού του εξοπλισμού.

Η αξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού θεωρείται ότι τιμή κτήσεως για τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Αν ο νέος μηχανολογικός εξοπλισμός που κάλυψε μέρος της υπεραξίας πουληθεί πριν από την παρέλευση της τετραετίας, η αξιά του υπόκειται σε αυτοτελή φορολογία προς 60% σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω.

Από αυτά που αναφέρονται παραπάνω διαπιστώνεται ότι σε αντίθεση με τους ιδιωτικοοικονομικούς σκοπούς στους οποίους

αποβλέπει η αναπροσαρμογή των ισολογισμών και οι οποίοι πρέπει να είναι κοινοί για όλες τις επιχειρήσεις, αφού η υποτίμηση του νομίσματος επιδρά με ίδιο τρόπο προς την ίδια κατεύθυνση, η νέα αναπροσαρμογή επιλέγει μόνον τις επιχειρήσεις οι οποίες θα χρησιμοποιήσουν σαν κίνητρο για νέες επενδύσεις την υπεραξία που θα προκύψει θα δημιουργεί άνιση μεταχείριση.

Η άποψη μας πάντως είναι όσον αφορά αυτό ότι η νέα διάταξη δεν θα λειτουργήσει σαν τέτοιο κίνητρο αφού είναι γνωστές οι τάσεις του επιχειρηματικού κόσμου στον τομέα των επενδύσεων. Απλά η διάταξη αυτή θα την εκμεταλλευτούν οι επιχειρήσεις οι οποίες έτσι και αλλιώς είχαν αποφασίσει να προβούν στην αγορά νέου μηχανολογικού εξοπλισμού.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ****1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ**

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 2065/1992 σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους είναι υποχρεωμένες να προβούν όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά το χρόνο που γίνεται η αναπροσαρμογή τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα της νομικής μορφής κάτω από την οποία λειτουργούν, καθώς επίσης και ανεξάρτητα από το αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς.

Όσον αφορά τώρα τις τεχνικές επιχειρήσεις, που έχουν σαν αντικείμενο εργασίας την ανέγερση και πώληση οικοδομών, είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόσουν μόνον την αξία των ακινήτων που χρησιμοποιούν για ίδια χρήση ή αυτά που έχουν εκμισθώσει για πάνω από δύο χρόνια, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Οι επιχειρήσεις τώρα που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Σύμφωνα τώρα με το άρθρο 21 της παραγράφου 1, προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που αναφέρθηκαν στο άρθρο 20 είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόζουν την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους από το 1992 και μετά ανά 4 χρόνια, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Σαφώς ορίζεται από το συγκεκριμένο νόμο, ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες θα πρέπει να καταχωρηθούν υποχρεωτικά στα βιβλία των επιχειρήσεων μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

Επειδή λοιπόν ο συγκεκριμένος νόμος δημοσιεύθηκε την 30.6.1992, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να καταγράψουν τις εγγραφές τους στα λογιστικά βιβλία, όσον αφορά την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους, από την επόμενη ημέρα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και μέχρι το τέλος του 1992, δηλαδή στο διάστημα από 1.7.1992 μέχρι 31.12.1992.

Όσον αφορά τώρα τις επιχειρήσεις οι οποίες έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.1992, δεν μπορούν βέβαια να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους την 30.6.1992, αλλά και αυτές θα προβούν σε αναπροσαρμογή αυτών και συνεπώς και σε εγγραφές των βιβλίων τους σε οποιαδήποτε ημερομηνία επί θυμού από 1.7.1992 έως 31.12.1992.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να γίνει σαφές, ότι σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνον η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις, μανδρότοιχοι κλπ.) αφού αυτά απο-

τελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 948 και επόμενων του Α.Κ.

Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών, στα βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή τώρα αυτή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως, καθώς και της συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων, με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος κτήσεως του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.

Το έτος λοιπόν 1996, όπου θα έχει παρέλθει η προαναφερθείσα τετραετία οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς επίσης και άλλες λεπτομέρειες θα καθορίζονται από τον Υπουργό Οικονομικών και θα δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, τα ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές αντικειμενικού προσδιορισμού και η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θα θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία η οποία θα προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Επομένως, λοιπόν όταν πρόκειται για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή, όπου ενισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να υπολογίσουν με βάση αυτών προκειμένου αυτή να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφόσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Όσον αφορά τώρα ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή α-

ντικειμενικού προσδιορισμού και υπόκειται σε αναπροσαρμογή, αλλά τα βιβλία παρουσιάζουν αξία μεγαλύτερη από αυτή που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, η αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση αυτή δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

Σαφώς ορίζεται ότι για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, είναι δυνατόν να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων η πραγματική αξία αυτών, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Σύμφωνα λοιπόν με τις πιο πάνω διατάξεις στις περιπτώσεις ακινήτων τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που προβλέπονται με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου και για διάφορους λόγους προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τον περιορισμό ότι σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Ο προσδιορισμός λοιπόν της πραγματικής αξίας των ακινήτων, θα γίνεται από την επιχείρηση σε σχέση με άλλα ακίνητα,

τα οποία θα βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή σε πλησιέστερη, από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) ή από άλλη Δημόσια Υπηρεσία, εκτίμηση αξίας από τραπεζικούς Οργανισμούς για λήψη δανείων κλπ.

Τέλος ρητά αναφέρεται στην παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, ότι οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεώνονται στο εξής να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους, την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου ορίζεται ότι μέσα στο έτος 1992 η αναπροσαρμογή που θα γίνει θα αφορά τα κτίρια και γήπεδα που αποκτήθηκαν μέχρι την 31.12.1991. Ρητά επίσης αναφέρεται ότι δεν μπορούν να υποστούν αναπροσαρμογή τα ημιτελή κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτό το χρονικό διάστημα. Επίσης θα πρέπει στο σημείο αυτό να τονίσουμε ότι οι δαπάνες που έγιναν για κτίρια μέχρι την 31.12.1991, αλλά τα κτίρια αυτά δεν αποπερατώθηκαν, δεν είναι δυνατόν οι δαπάνες αυτές να αναπροσαρμοσθούν, γιατί ως χρόνος κτήσεως των κτιρίων θεωρείται, μόνον ο χρόνος αποπεράτωσης αυτών.

Πρέπει επίσης να τονίσουμε ότι σε αναπροσαρμογή υπόκεινται και η αξία των εγκαταστάσεων (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κλπ.) που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους. Επίσης αναπροσαρμογή θα υποστούν και οι ανάλογες βελτιώσεις και συντηρήσεις οι οποίες έχουν γίνει στα κτίρια, ενώ η χρησιμοποίηση συντελεστών γι' αυτή

την αναπροσαρμογή, θα έχει σχέση με το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν αυτές οι βελτιώσεις και συντηρήσεις.

Σημαντικό σημείο θεωρείται, ότι σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της μεγάλης κυριότητας σε ακίνητα και αυτό γιατί από την μία στις διατάξεις του νόμου δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ πλήρους και μεγαλύτερης κυριότητας και από την άλλη ο μεγαλύτερος κύριος, παρά την σύσταση της προσωπικής δουλειάς της επικαρπίας, εξακολουθεί να έχει το δικαίωμα που αρμόζει σε αυτόν, είναι δυνατόν να μεταβιβάσει το ακίνητο, να το αποθηκεύσει και γενικά να ενεργήσει ή να παραλείψει κάθε τι που απορρέει από το δικαίωμα της μεγαλύτερης κυριότητας, αφού η κυριότητα είναι το ισχυρότερο των εμπραγμάτων δικαίωμα (Υπ. Οικ. Π. 3864/1200/28.6.1982)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

1. ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Σύμφωνα λοιπόν με τον νόμο 2.065/1992 περί αναπροσαρμογής και συγκεκριμένα με το άρθρο 22 του νόμου αυτού θα ισχύουν τα ακόλουθα.

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 ορίζεται ότι ως αξία κτήσεως των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτών, με βάση τις διατάξεις της Ε. 2665/84/22.2.1988 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 1839/1989, ανεξάρτητα αν αυτά βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει ότι το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις αυτές οι επιχειρήσεις οι οποίες προχώρησαν σε αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων τους, θα πολλαπλασιάσουν την αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή αυτή, με συντελεστή 2,30 για τα γήπεδα και με 2 για τα κτίρια.

β) Όσον αφορά τώρα τις επιχειρήσεις, οι οποίες, δεν είχαν την υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις των πιο πάνω κοινής απόφασης, ως αξία κτήσεως των ακινήτων τους, τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και τη 31 Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προ-

ηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 1987.

γ) Όσον αφορά τώρα τις επιχειρήσεις οι οποίες προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, από 1η Ιανουαρίου 1988 και μετά σαν αξία κτήσεως των ακινήτων που εισφέρθηκαν, για την αναπροσαρμογή λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης, δηλαδή εκείνης που καθόρισε η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι επιχειρήσεις που προήλθαν από συγχώνευση ή μετατροπή με βάση το Ν.Δ. 1297/1972, η οποία όμως συγχώνευση πραγματοποιήθηκε από 1.1.1992 και μετά δεν είναι δυνατόν να προβούν σε αναπροσαρμογή των ακινήτων που εισφέρθηκαν για την μετατροπή ή συγχώνευση.

Για τα υπόλοιπα τώρα γήπεδα και κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν από 1.1.1988 μέχρι και την 31.12.1991 λαμβάνεται η αξία κτήσεως αυτών που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, των οποίων την μεγαλύτερη κυριότητα έχουν οι επιχειρήσεις, θα ενεργηθεί στην αξία της μεγαλύτερης και όχι της πλήρους κυριότητας.

δ) Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 4 του άρθρου 22, ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και κτιρίων θα πραγματοποιηθεί με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως που καθορίζεται στο άρθρο αυτό, με τους πιο κάτω συντελεστές:

- Όσον αφορά λοιπόν τους συντελεστές και πιο συγκεκριμένα για τα γήπεδα θα έχουμε.
- Γήπεδα τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, θα αναπροσαρμοσθούν με συντελεστή 2,30
- Γήπεδα που αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1988 μέχρι και

31 Δεκεμβρίου 1990, θα πρέπει να αναπροσαρμοσθούν με συντελεστή 1,60

- Επίσης γήπεδα τα οποία αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1991 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1991, η αναπροσαρμογή τους θα γίνει με συντελεστή 1,25.

Η αναπροσαρμογή τώρα των κτιρίων θα γίνεται ως εξής:

- Τα κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1987, θα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 2.
- Τα κτίρια τα οποία η απόκτησή τους έγινε από την 1η Ιανουαρίου 1988 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1990, θα υπόκεινται σε αναπροσαρμογή με συντελεστή 1,40.
- Ακόμα κτίρια τα οποία αποκτήθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1991 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1991, η αναπροσαρμογή τους θα γίνεται με συντελεστή 1,10
- Αξιο προς σημείωση είναι ότι ακίνητα τα οποία οι επιχειρήσεις απόκτησαν από 1 Ιανουαρίου 1992 και μετά δεν είναι δυνατόν να υποστούν αναπροσαρμογή.

2. ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Αναφέραμε στις προηγούμενες παραγράφους αναλυτικά, όλες τις περιπτώσεις για τα κτίρια και τα γήπεδα τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Είδαμε επίσης με κάθε λεπτομέρεια τις περιπτώσεις τις οποίες ισχύουν διάφοροι περιορισμοί, ανάλογα με την περιοχή την οποία βρίσκονται τα ακίνητα και τα γήπεδα. Στην πιο κάτω παράγραφο θα εξετάσουμε την περίπτωση όπου τα ακίνητα και τα γήπεδα δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Εχουμε λοιπόν για την περίπτωση αυτή τα εξής:

- α) Δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή τα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιεί η συγκεκριμένη επιχείρηση για όφελος της, αλλά τα ακίνητα αυτά ανήκουν είτε στους εταίρους της επιχείρησης, σε αυτούς δηλαδή που έχουν εισφέρει κεφάλαια στην επιχείρηση, αλλά τα ακίνητα αυτά ανήκουν μόνον στην κυριότητά τους, δεν είναι δηλαδή περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, είτε τα ακίνητα αυτά ανήκουν σε κάποιους τρίτους. Οι τρίτοι αυτοί μπορεί να είναι άλλες επιχειρήσεις που για διάφορους λόγους έχουν παραχωρήσει ή έχουν δανείσει τα ακίνητά τους στη συγκεκριμένη επιχείρηση ή τρίτοι αυτοί μπορεί να είναι κάποιου ιδιώτη, οι οποίοι έχουν παραχωρήσει τα ακίνητά τους στην επιχείρηση, έναντι κάποιου μισθώματος.
- β) Μια άλλη περίπτωση προς εξέταση, είναι αυτή που όταν τα κτίρια που κτίστηκαν από την επιχείρηση, δεν έγιναν σε δικό της έδαφος, αλλά στο έδαφος κάποιου τρίτου. Δημιούργησε δηλαδή η επιχείρηση κτίσματα σε οικόπεδο κάποιων άλλων, για λόγους ίσως λειτουργικούς ή τεχνικούς ή και οτιδήποτε άλλους λόγους. Προϋπόθεση βέβαια στην περίπτωση αυτή για να μην υπόκειται σε αναπροσαρμογή τα κτίρια αυτά είναι ότι τελικά τα συγκεκριμένα κτίρια θα μείνουν στην κυριότητα αυτού του οποίου κατέχει και το έδαφος.
- γ) Αν τώρα κατά το χρόνο που γίνεται η αναπροσαρμογή τα ακίνητα δεν υπάρχουν στην επιχείρηση τότε αυτά δεν είναι δυνατόν να υποστούν αναπροσαρμογή. Πιο συγκεκριμένα, κτίρια τα οποία κατά την ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, σύμφωνα με την αναπροσαρμογή, έχουν καταστραφεί ή έχουν πωληθεί, δεν είναι δυνατόν να υποστούν τα κτίρια αυτά αναπροσαρμογή.

Αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει μόνον αυτών που βρίσκονται πραγματικά στην κυριότητα της επιχείρησης όπως ακριβώς, έχουν δηλωθεί.

- δ) Η τελευταία περίπτωση η οποία αναφέρεται στο άρθρο 21 του Ν. 2065/1992 είναι αυτή των λυόμενων κατασκευών. Πρόκειται για τις κατασκευές οι οποίες υπάρχουν προσωρινά σε ένα συγκεκριμένο έδαφος και μπορούν ανά πάσα στιγμή και για διάφορους βέβαια λόγους να μετακινούνται.

Στην περίπτωση αυτή ορίζει το συγκεκριμένο άρθρο, ότι αν αυτές οι κατασκευές μπορούν να μεταφερθούν σε διαφορετικό έδαφος, χωρίς να υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν εκεί με τον παραγωγικό τρόπο, τότε δεν δύναται να υποστούν αναπροσαρμογή. Αυτό ορίζεται από τον Αστικό Κώδικα, ο οποίος αναφέρει ότι τέτοιες κατασκευές όπως (πχ. οινοδεξαμενές, μεταλλικά υπόστεγα κλπ.), δεν αποτελούν συστατικό μέρος του εδάφους.

3. ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΕΡΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Αναφέραμε πιο πάνω τις αξίες οι οποίες υπόκεινται σε αναπροσαρμογή καθώς επίσης και τις αξίες οι οποίες δεν υπόκεινται νομικά σε αυτήν την αναπροσαρμογή. Ολοκληρώσαμε λοιπόν έτσι τις περιπτώσεις αυτές με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη σαφήνεια.

Στο σημείο λοιπόν αυτό κρίνουμε σκόπιμο να ασχοληθούμε με ορισμένες ειδικές διατάξεις οι οποίες αφορούν την αναπροσαρμογή των ακινήτων αυτών, και θα καταστεί έτσι δυνατόν να κατανοήσουμε καλύτερα τις λεπτομέρειες και τις ιδιομορφί-

ες που παρουσιάζει το άρθρο αυτό στο συγκεκριμένο σημείο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού αποτελούν εξαίρεση με τα όσα ορίζει στις προηγούμενες παραγράφους του συγκεκριμένου άρθρου, είναι δυνατόν να γίνεται αναπροσαρμογή σε ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα της "Α.Ε. Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)", τα οποία ακίνητα βρίσκονται σε βιομηχανικές περιοχές που προβλέπονται από το συγκεκριμένο Ν. 4458/1965.

Για όσα τώρα ακίνητα έχει στην κυριότητα της η Α.Ε. "ΕΤΒΑ", τα οποία δεν βρίσκονται στις προαναφερθείσες βιομηχανικές περιοχές, θα μπορεί να προβεί σε αναπροσαρμογή αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις που καθορίζονται στα άρθρα 21 και 22 και πιο συγκεκριμένα στις παραγράφους 1-6 του Ν. 2065/92 περί αναπροσαρμογής.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του παραγράφου αυτής, υπάρχει η δυνατότητα από πλευράς "Α.Ε. Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (Ε.Τ.Β.Α.)" να προβεί κατά την πρώτη αναπροσαρμογή που θα γίνει στο έτος 1992 στην αναπροσαρμογή της αξίας με τον αναφερόμενο στην παράγραφο αυτή τρόπο των ακινήτων που έχει στην κυριότητα της και τα οποία περιοριστικά βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές που προβλέπονται από το Ν. 4458/1965, με τον δικαιολογητικό λόγο ότι τα ακίνητα αυτά παρουσιάζουν ιδιομορφία και είχαν εξαιρεθεί της αναπροσαρμογής με βάση τις διατάξεις προγενέστερων νόμων.

Η αναπροσαρμογή λοιπόν των ακινήτων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις τις συγκεκριμένες θα πραγματοποιηθεί όπως παρακάτω:

α) Σαν αξία λοιπόν η οποία υπόκειται σε αναπροσαρμογή λαμβάνεται η συνολική αξία των ακινήτων σε μια συγκεκριμένη βιο-

μηχανική περιοχή, όπως εμφανίζεται η αξία αυτή στα βιβλία της συγκεκριμένης επιχείρησης την 31.12.1991 και η οποία αξία έχει διαμορφωθεί με την προσθήκη στην αξία κτήσεως της έκτασης του οικοπέδου από την οποία αποτελείται, τα έξοδα που έχουν χρειαστεί για την συγκεκριμένη μελέτη, τα ανάλογα έργα υποδομής που έχουν γίνει, κατασκευής διαφόρων κτιρίων και διαφόρων άλλων δαπανών, αφού βέβαια αφαιρεθούν τα τμήματα τα οποία, έχουν πωληθεί τα ακίνητα.

β) Η αναπροσαρμογή τώρα της αξίας των συγκεκριμένων ακινήτων θα γίνεται με πολλαπλασιασμό της αξίας αυτών, όπως έχει ήδη διαμορφωθεί, με τους συντελεστές τους οποίους παραθέτουμε πιο κάτω.

αα) Για ακίνητα της βιομηχανικής περιοχής Θεσσαλονίκης με συντελεστή είκοσι (20)

ββ) Όσον αφορά τα ακίνητα τα οποία υπάγονται στην βιομηχανική περιοχή Βόλου, Λάρισας και Πρέβεζας με συντελεστή πέντε (5).

γγ) Για τα ακίνητα που αφορούν όλες τις υπόλοιπες βιομηχανικές περιοχές με συντελεστή δύο και μισό (2,50).

γ) Η αναπροσαρμοσμένη αξία που θα προκύψει με την χρησιμοποίηση των παραπάνω συντελεστών, δεν μπορεί να υπερβεί την αγοραία αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Διευκρινίζεται ακόμα ότι κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων αυτών, κυριότητας της "Α.Ε. Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (ΕΤΒΑ)" κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής βαρύνει την ανώνυμη εταιρεία, η οποία αποδεικνύει την αξία αυτή με κάθε νόμιμο μέσο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Με βάση το άρθρο 22 και συγκεκριμένα την παράγραφο 5 του Ν. 2065/92 περί αναπροσαρμογής ορίζεται ότι οι αποσβέσεις (τακτικές - πρόσθετες) πάνω στην αξία κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες αποσβέσεις έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσεως τους.

Όπως λοιπόν φαίνεται από τα πιο πάνω, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνεται χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν σε κάθε κτίριο ξεχωριστά μέχρι και την 31.12.1991. Αυτό βέβαια ισχύει για επιχειρήσεις οι οποίες κλείνουν ισολογισμό την 31.12 του χρόνου. Στην αντίθετη περίπτωση που οι επιχειρήσεις κλείνουν ισολογισμό την 30.6.1992, τότε βέβαια θα ισχύει μέχρι την 30.6 του τρέχοντος χρόνου.

Αν τώρα έχουμε την περίπτωση του αντικειμενικού προσδιορισμού τότε τα πράγματα διαφοροποιούνται ανάλογα βέβαια με την περιοχή.

Στην περίπτωση όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων προκύπτει με τους συγκεκριμένους συντελεστές αναπροσαρμογής, είναι μεγαλύτερη από εκείνη που προσδιορίζεται με το σύστημα

του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή εκείνης που προκύπτει με βάση την πραγματική αξία των ακινήτων, σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων, υποχρεωτικά οι αποσβέσεις θα πρέπει να περιορίζονται στην αξία αυτή, που βγαίνει με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην αντίθετη περίπτωση όπου η περιοχή είναι τέτοια ώστε να ισχύει η πραγματική αξία των ακινήτων ανάλογα θα γίνονται και οι αποσβέσεις. Όπως φαίνεται λοιπόν από αυτό οι αποσβέσεις θα αναπροσαρμόζονται με συντελεστή ανάλογο με αυτόν που ισχύει για τα συγκεκριμένα κτίρια στην κάθε περιοχή όπου πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή.

Αν τώρα η επιχείρηση για διάφορους δικούς της λόγους δεν διενεργήσει τις προβλεπόμενες τακτικές αποσβέσεις στην αξία των κτιρίων της, οι οποίες προβλέπονται με το Π.Δ. 88/1973, ολικά ή μερικά, τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόσει μόνον τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.1991 ή 30.6.99 ανάλογα με την περίπτωση και οι οποίες αποσβέσεις εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Αν τώρα έχουμε την περίπτωση, όπου η επιχείρηση απόκτησε ορισμένα κτίρια αλλά μετά διέθεσε κάποια χρήματα σε αυτά, προκειμένου να κάνει κάποιες απαραίτητες προσθήκες ή βελτιώσεις, τότε η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση θα γίνεται με το εξής τρόπο:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής που ισχύει για κάθε κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και για τις προσθήκες, τότε θα πρέπει το συνολικό ποσό των αποσβέσεων να αναπροσαρμοσθεί, με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το κτίριο που αφορούν. Ανάλογα βέβαια ισχύουν οι α-

ποσβέσεις για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό την 31.12.1991 ή 30.6.1992.

Αν τώρα ο συντελεστής αναπροσαρμογής, των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων θα διαχωρισθούν και θα αναπροσαρμοσθούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσεως του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Τονίζεται επίσης ότι προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.1991 ή κατά την 30.6.1992 ανάλογα με την περίπτωση, έχει αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου, θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτής, για την ομοιόμορφη εμφάνιση της αξίας των ακινήτων αυτών στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Βέβαια στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας την αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία αναπροσαρμογής.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονιστεί ότι σύμφωνα με την παράγραφο 6 του εξεταζόμενου άρθρου ορίζεται ότι με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέραμε πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα (ζημιές ή κέρδη) φορολογητέα ή όχι, των επιχειρήσεων τα οποία έχουν προκύψει κατὰ την προηγούμενη της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων διαχειριστική χρήση.

Παραθέτουμε αμέσως παρακάτω δύο αντιπροσωπευτικά παραδείγματα, προκειμένου για την καλύτερη κατανόηση των όσων ελέχθησαν.

Παράδειγμα 1ον: Ανώνυμη Εταιρεία η οποία κλείνει τον

ισολογισμό της την 31.12.1992 έχει στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 35.000.000 δρχ. το οποίο απέκτησε το 1988 και έχει και ένα άλλο κτίριο αξίας 24.000.000 δρχ., το οποίο το απέκτησε το έτος 1990, για το οποίο κτίριο δαπανήθηκαν για βελτιώσεις και προσθήκες το έτος 1991 2.500.000 δρχ., των οποίων η αντικειμενική αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Από την Ανώνυμη εταιρεία έγιναν αποσβέσεις συνολικά για το πρώτο κτίριο μέχρι 31.12.1991 δρχ. 9.566.667 και για το δεύτερο κτίριο μέχρι 31.12.1991 δρχ. 3.013.333, από τις οποίες 133.333 δρχ. αφορούν αποσβέσεις που έγιναν από την εταιρεία στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Με βάση λοιπόν τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ως εξής:

α) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρεία το έτος 1988 θα πολλαπλασιασθεί η αξία του 35.000.000 δρχ. με συντελεστή 1,40 δηλαδή $35.000.000 \times 1,40 = 49.000.000$ δρχ.

Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 με τον συντελεστή, που προβλέπεται και για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή $9.566.667 \times 1,40 = 13.393.334$ δρχ.

β) Για το κτίριο το οποίο απέκτησε η εταιρεία το έτος 1990, η αξία του 24.000.000 δρχ. θα πολλαπλασιασθεί με τον συντελεστή 1,40 δηλαδή $24.000.000 \times 1,40 = 33.600.000$ δρχ., όσον αφορά τις αποσβέσεις του κτιρίου θα είναι $3.013.333 - 133.333$, (οι 133.333 αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις και έτσι αφαιρούνται) $= 2.880.000 \times 1,40 = 4.032.000$ δρχ.

Για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό το έτος 1991 θα πολλαπλασιασθεί η αξία τους δρχ. 2.500.000 με το συντελεστή που προβλέπεται για τα κτίρια που αποκτήθηκαν το έτος αυτοί δηλαδή $2.500.000 \times 1,10 = 2.750.000$ δρχ.

Για την υπολογισμό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοσθούν θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά την 31.12.1991 στην αξία των προσθηκών και βελτιώσεων με τον ίδιο συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή της αξίας τους, δηλαδή $133.333 \times 1,10 = 146.666$ δρχ.

Παράδειγμα 2ον: Ανώνυμη εταιρεία η οποία κλείνει ισολογισμό της 31.12.1992 έχει στην κυριότητα της γήπεδο αξίας 16.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1985, σε περιοχή όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και του οποίου η αναπροσαρμοσμένη αξία με τις διατάξεις της Ε. 2665/1988 αποφάσεως ανέρχεται στο ποσό των 25.600.000 δρχ. ($16.000.000 \times 1,60$).

Επί του οικοπέδου αυτού του έτος 1988 ολοκλήρωσε την ανέγερση κτιρίου Α' συνολικού κόστους 75.000.000 δρχ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου αυτού, με βάση επίσημα αποδεικτικά στοιχεία της εταιρείας κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 42.000.000 δρχ. ενώ η πραγματική αξία του κτιρίου στο ποσόν των 86.000.000 δρχ.

Η Ανώνυμη εταιρεία πραγματοποίησε επί της αξίας του κτιρίου αυτού συνολικές αποσβέσεις μέχρι την 31.12.1991 δρχ. 21.000.000.

Μετά και κατά το έτος 1991 προχώρησε στην αγορά οικοπέ-

δου αξίας 25.000.000 δρχ., σε περιοχή όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, σύμφωνα με το οποίο η αξία του ακινήτου αυτού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 28.000.000 δρχ.

Με βάση λοιπόν τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία υποχρεώνεται σε αναπροσαρμογή της αξίας των οικοπέδων, του κτιρίου και των αποσβέσεων αυτού ως εξής:

- α) Για το οικόπεδο το οποίο αγόρασε η εταιρεία το έτος 1985 η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, είναι δυνατόν να περιορισθεί στο ποσόν των 42.000.000 δρχ. δηλαδή στην πραγματική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής, που ανέρχεται στο ποσό των 58.880.000 δρχ. ($25.600.000 \times 2,30$)
- β) Για το κτίριο Α' του οποίου την ολοκλήρωση η εταιρεία πραγματοποίησε το έτος 1988, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτών είναι δυνατόν να περιορισθεί στο ποσό των 86.000.000 δρχ. δηλαδή στην πραγματική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής που ανέρχεται στο ποσόν των 105.000.000 δρχ. ($75.000.000 \times 1,40$).

Αν η επιχείρηση επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου την πραγματική αξία αυτού των 86.000.000 δρχ., τότε η αναπροσαρμογή αυτού γίνεται με μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή με συντελεστή $1,146666 = (86.000.000 : 75.000.000)$

Στην περίπτωση αυτή η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων του κτιρίου θα γίνει με πολλαπλασιασμό του συνόλου των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής που χρησιμοποιήθηκε για την αναπροσαρμογή του κτιρίου, δηλαδή $21.000.000 \times 1,146666 = 24.080.000$ δρχ.

γ) Για το οικόπεδο το οποίο η εταιρεία αγόρασε το έτος 1991 η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού περιορίζεται στο ποσό των δρχ. 28.000.000 δηλαδή στην αντικειμενική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθ' όσον η αξία του οικοπέδου, με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσόν των δρχ. 31.250.000 ($25.000.000 \times 1,25$) και είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής αξίας αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

1. Εμφάνιση υπεραξίας

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 23, η υπεραξία η οποία θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του συγκεκριμένου νόμου, θα αφαιρεθεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ", ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει αναγνωρισθεί ή όχι από τον φορολογικό έλεγχο.

Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να αφαιρέσουν με λογιστικές εγγραφές κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ" που εμφανίζεται στα βιβλία αυτών και περαιτέρω για το ποσό της προκύπτουσας λογιστικής υπεραξίας μετά την αφαίρεση των ζημιών να προβούν στην κεφαλαιοποίηση αυτού.

Με βάση τώρα τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23, η κεφαλαιοποίηση της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ανάλογα με τη νομική μορφή που λειτουργούν πραγματοποιείται όπως παρακάτω:

- α) Στις ατομικές επιχειρήσεις, με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

- β) Στις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε. και Ε.Ε.), υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου πάντα θα γίνει, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής δηλαδή μέχρι την 31.12.1994, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κλπ.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.
- γ) Στους συνεταιρισμούς υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτών κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μεριδίων. Το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής δηλαδή μέχρι την 31.12.1994 με τροποποίηση του καταστατικού τους από την γενική συνελευση των συνεταίρων.
- δ) Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται υποχρεωτικά με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων. Το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31.12.1994. Κατά τα λοιπά, για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 3190/1955 απόφαση γενικής συνελεύσεως των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού κλπ.).

Επειδή όμως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 3190/1955 η μερίδα συμμετοχής του εται-ρου δεν είναι δυνατόν να ορισθεί κάτω των 10.000 δρχ. ή πολλαπλάσιου του ποσού αυτής, όπως και ότι κάθε εταίρος μετέχει της εταιρείας μόνον με μια μερίδα συμμετοχής αλλά και με περισσότερα εταιρικά μερίδια που αποτελούν την μερίδα συμμετοχής του, αν η εισφορά του είναι πολλαπλάσια του κατά το καταστατικό ελάχιστου ποσού της μερίδας συμμετοχής του, γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις που το ποσόν της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε. υπερβαίνει το ακέραιο ποσό της αξίας του κάθε ενός εταιρικού μεριδίου της ΕΠΕ ή υπολείπεται της αξίας αυτού, η προκύπτουσα από το λόγο αυτό διαφορά, η οποία δεν είναι δυνατόν να οδηγήσει σε αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στο λογαριασμό "ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ" και τελικώς θα ληφθεί υπόψη για την κεφαλαιοποίηση που θα πραγματοποιηθεί κατά την επόμενη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ΕΠΕ, αποκλειομένης ως τότε της διανομής του ποσού αυτού στους εταίρους της ΕΠΕ με οποιονδήποτε τρόπο.

ε) Στις ανώνυμες εταιρείες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους, που θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παραύραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής δηλαδή μέχρι την 31.12.1994.

Η αύξηση αυτή θα γίνει είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο χρόνο της κεφαλαιοποίησεως είτε με έκδοση νέων μετόχων είτε και με τους δύο

αυτούς τρόπους. Σε περίπτωση εκδόσεως νέων μετοχών οι νέες αυτές μετοχές που θα εκδοθούν θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους, κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν. Παλαιοί μέτοχοι στους οποίους διανέμονται οι μετοχές αυτές, είναι εκείνοι που έχουν την ιδιότητα των μετόχων κατά το χρόνο που η γενική συνέλευση των μετόχων λαμβάνει απόφαση για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, με την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρεία επιλέξει την έκδοση νέων μετοχών, αν το ποσό της υπεραξίας, που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενου με την ονομαστική αξία της μετοχής δώσει αριθμό μετοχών που δεν μπορούν αυτές να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρίες στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσόν της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών. Το υπόλοιπο ποσόν της υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 "ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ".

Τα πιο πάνω αναφερθέντα ισχύουν ανάλογα και για την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων του συνεταιρισμού.

Επίσης, αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσόν υ-

περαξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατ' εφαρμογή της Ε. 2665/88 απόφασης και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσόν αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων με βάσεις τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, προκειμένου να προβεί η εταιρεία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού νόμου της υπεραξίας.

Για το ποσόν της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, όπως έχει γίνει δεκτό από την Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία (Υπ. Οικονομικών 3657/442/ΠΟΔ 349/19.12.1986, Σ.Τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

Όσον αφορά την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιρειών, η υπεραξία αυτή μπορεί να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο "Διαφορές Αναπροσαρμογής ν. 2065/1992" ή να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού "Κεφάλαιο", αν υπάρχει του υποκαταστήματος χωρίς να εκοδθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί κάποια ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η υπεραξία θα μεταφερθεί στο λογαριασμό "Κεφάλαιο", το ποσό αυτής της υπεραξίας δεν θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του Ν.Δ. 2687/1953, για την προστασία αυτή δικαιούται μόνο το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται στην επιχείρηση, αν αυτό προβλέπεται από την εγκριτική πράξη.

Παραπέρα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 876/1979 δεν έχουν ε-

φαρμογή στις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992.

Με τις διατάξεις τώρα της παραγράφου 3 του άρθρου 23 στο οποίο ορίζεται ότι η αύξηση του κεφαλαίου των προσωπικών εταιρειών, των συνεταιρισμών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως, προκειμένου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις ανώνυμες εταιρείες, συνέπεια της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται κατά πρώτον με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, οι προβλεπόμενες από το Ν. 2190/1920 διαδικασίες πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.1994.

Τόσο στην ανώνυμη εταιρεία όσο και στις λοιπές εταιρείες (προσωπικές και Ε.Π.Ε.) καθώς και στους συνεταιρισμούς, θα επιβληθούν σε βάρος των υπευθύνων, σε περίπτωση που δεν αυξήσουν το κεφάλαιό τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω μέχρι 31.12.1994 οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του Ν. 2190/1920.

2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Στην περίπτωση της φορολογίας της υπεραξίας και πιο συγκεκριμένα του άρθρου 24, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας όπως και το αντικείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας.

Σύμφωνα τώρα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, υπεραξία, που υπόκειται σε φόρο είναι αυτή που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του συγκεκριμένου Ν. 2065/1992, δηλαδή η φορολογητέα υπεραξία ταυτίζεται με την λογιστική υπεραξία.

Κατά συνέπεια λοιπόν, η υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων, για την οποία θα καταβληθεί φόρος, βρίσκεται ως εξής:

- α) Οσον αφορά τα γήπεδα και τα οικοπέδα έχουμε από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές των κτιρίων και γηπέδων που αναφέρθηκαν στην αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή του νόμου, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται σαν βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου και οικοπέδου.
- β) Οσον αφορά τώρα τα κτίρια, από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που αναφέρθηκαν στην αναπροσαρμοσμένη αξία του νόμου, θα αφαιρεθεί το ποσόν των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων τους, καθώς και η αναπόσβεστη αξία αυτών που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής παρέχεται δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν μέσα στο χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας τη ζημιά που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμπηφίσουν με άλλα εισοδήματά τους ή να μεταφέρουν για συμπηφισμό με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2065/1992.

Το ποσόν της ζημιάς αυτής, που θέλουν οι επιχειρήσεις να

συμψηφίσουν με την υπεραξία, αφαιρείται από το σύνολο της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως έγινε δεκτό και με την αριθμό 201/1976 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς έχουν στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και Ε.Π.Ε. τα μέλη των εταιρειών και όχι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Κατά συνέπεια, μόνον τα νομικά πρόσωπα, που φορολογούνται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958 έχουν δικαίωμα να αφαιρέσουν από την υπεραξία που φορολογείται με τις διατάξεις του νόμου αυτού τη ζημιά που μπορεί να συμψηφισθεί με τις διατάξεις, που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή το δικαίωμα μεταφοράς των διαφόρων ζημιών που προέκυψαν για τις χρήσεις μέχρι και 31.12.1991 από τις προσωπικές εταιρείες και Ε.Π.Ε. διατηρούν τα μέλη και όχι το νομικό πρόσωπο αυτών, σημαίνει ότι για το ποσό της υπεραξίας, που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι την 31.12.1992 δεν παρέχεται στα νομικά αυτά πρόσωπα το δικαίωμα να αφαιρέσουν από την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία τη ζημιά που συμψηφίζεται φορολογικά με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος στα εισοδήματα των εταίρων των πιο πάνω εταιρειών.

Περαιτέρω, επειδή υποκείμενο του φόρου που φορολογείται, με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958, από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2065/1992 είναι και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης έχει σαν αποτέλεσμα ότι οι τυχόν ζημιές των νομικών προσώπων που τυχόν θα προέκυπταν από την έναρξη της ισχύος του Ν. 2065/1992 και οι οποίες συμψηφίζονται κατά τον

υπολογισμό του φορολογητέου αυτού εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 8 του Ν.Δ. 3843/58 εκπίπτονται από την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία, προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31.12.1992.

Διευκρινίζεται παρακάτω ότι και οι τυχόν ζημιές οι οποίες θα προέκυπταν από την έναρξη ισχύος του Ν. 2065/1992 από τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.) δεδομένου ότι και οι εταιρείες αυτή σύμφωνα, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 και του άρθρου 16α του Ν.Δ. 3323/1955, είναι πλέον ίδια υποκείμενα του φόρου, θα εκπίπτονται από την φορολογητέα υπεραξία προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31.12.1992.

Το ποσόν της ζημιάς που αφαιρεί το νομικό πρόσωπο από την υπεραξία δεν έχει δικαίωμα να την συμψηφίσει με άλλα εισοδήματα ούτε και να την μεταφέρει για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Τονίζεται ότι η αφαίρεση εκ μέρους των πιο πάνω νομικών προσώπων της ζημιάς από την υπεραξία δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική.

Επισημαίνεται στο σημείο αυτό ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας των γηπέδων και κτιρίων που απομένει μετά την αφαίρεση της ζημιάς φορολογείται με συντελεστή 1%.

3. ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΟΣΟ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Το άρθρο 27 του Ν. 2065/1992 περί αναπροσαρμογής είναι αυτό το οποίο αναφέρεται στην έκπτωση αποσβέσεων. Πιο συγκεκριμένα λοιπόν και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) που ενεργούνται από τις επιχειρήσεις θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού. Οι αποσβέσεις αυτές που αναλογούν στην υπεραξία των κτιρίων θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του Ν.Δ. 3843/1958.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι στο ποσόν της υπεραξίας των κτιρίων οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, τις οποίες και θα αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδα τους προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα τους.

Επομένως, κατά το φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων, θα πρέπει να γίνεται και έλεγχος για να εξακριβωθεί κατά πόσο η αναπροσαρμογή των ακινήτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που κοινοποιείται. Στην περίπτωση αυτή συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και την φορολογία της υπεραξίας.

Η έκπτωση των αποσβέσεων που υπολογίζονται στην υπεραξία των κτιρίων θα αρχίσει να γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η

αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και επομένως για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό στο τέλος κάθε έτους από τον ισολογισμό της 31.12.1992 και για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό στις 30 Ιουνίου κάθε έτους από τον ισολογισμό της 30ης Ιουνίου 1993.

Διευκρινίζεται ότι προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν το πρώτο χρόνο (ισολογισμός 31.12.92 ή 30.6.1993), οι αποσβέσεις αυτές θα υπολογισθούν σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν τις εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με τις διενεργούμενες από αυτές αποσβέσεις που εκπίπτονται κάθε χρόνο.

Για να βρεθεί η αναπόσβεστος αξία κάθε κτιρίου, αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22, οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς επίσης και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

Παράδειγμα: Εστω ότι η ανώνυμη εταιρεία Α που κλείνει ισολογισμό την 31.12.1992 αναπροσάρμοσε την 30.11.1992 την αξία των ακινήτων της. Μεταξύ των ακινήτων συμπεριλαμβάνεται και ένα κτίριο το οποίο είχε αγοράσει το έτος 1988 αξίας δρχ. 17.000.000 (χωρίς την αξία του οικοπέδου) και ότι οι απο-

σβέσεις που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ανέρχονται σε δρχ. 3.400.000, ενώ οι αποσβέσεις που έγιναν από 1.1.1992 μέχρι 31.12.1992 σε 1.360.000 δρχ.

Η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου αυτού την οποία θα δικαιούται να αποσβέσει η επιχείρηση στο μέλλον και να αφαιρεί από τα ακαθαριστα έσοδα της είναι:

Αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου

17.000.000 X 1,40 = 23.800.000 δρχ.

Μείον:

α) Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις

3.400.000 X 1,40 = 4.760.000

β) Αποσβέσεις που δεν ανα-

προσαρμόστηκαν 1.360.000

6.120.000 6.120.000 δρχ.

Αναπόσβεστη αξία 17.680.0000 δρχ.

Επομένως η εταιρεία από τον ισολογισμό 31.12.1992 και μετά είναι δυνατόν να ενεργεί αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) στο ποσόν της αναπροσαρμοσμένης αξίας του κτιρίου, δηλαδή στο ποσό των 23.800.000 δρχ. και μέχρι να καλυφθεί η αναπόσβεστη αξία του, δηλαδή μέχρι του ποσού των 17.680.000 δρχ..

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972. εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου της αξίας των κτιρίων τους να μην έχουν το δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά την μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξίας για το οποίο δεν είχαν το δικαίωμα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 1297/1972, να διενεργούν

αποσβέσεις. Δικαούνται όμως να διενεργούν αποσβέσεις, που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους επί της υπεραξιάς των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις για το κοινοποιούμενο νόμο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η υπεραξία των ακινήτων (γηπέδων - και κτιρίων), που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτών δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου. Κατά συνέπεια, σαν βάση για τον υπολογισμό των αφορολόγητων κρατήσεων επενδύσεων λαμβάνεται η αξία των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των πιο πάνω νόμων, χωρίς να συνυπολογίζεται σε αυτή και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2065/92.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Μιλήσαμε στα προηγούμενα κεφάλαια για την έννοια της αναπροσαρμογής την χρησιμότητα της, το πόσο σημαντική είναι για μια επιχείρηση, αλλά και το πόσο αναγκαία γενικότερα είναι για μια οικονομία. Ασχοληθήκαμε με το θεωρητικό και εν γένει με το φορολογικό τρόπο αντιμετώπισης της αναπροσαρμογής προκειμένου να προσδιορίσουμε όσο γίνεται καλύτερα το αντικείμενο και να διαφωτίσουμε όσο γίνεται καλύτερα όλα τα σημεία του.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούμε στη λογιστική παρακολούθηση της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και να δούμε μέσα από ποιούς λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου μπορούμε να εντάξουμε την αναπροσαρμογή μέσα στις παραγωγικές δυνατότητες της επιχείρησης.

Τα γήπεδα και τα κτίρια είναι αυτά που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή και μάλιστα με το Ν. 2065/1992. Όσον αφορά λοιπόν αυτά καθώς επίσης και τις αποσβέσεις αυτών, θα ασχοληθούμε και θα παρατηρήσουμε τις λογιστικές τους εγγραφές. Παραθέτουμε παρακάτω ένα πολύ σημαντικό παράδειγμα που μαζί με τις λογιστικές εγγραφές μας δίνει την πιο αντιπροσωπευτική εικόνα για την κατανόηση της λογιστικής παρακολούθησης.

Παράδειγμα: Εστω ανώνυμη εταιρεία Α που κλείνει ισολο-

γισμό την 31.12.1992 και έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα, την αξία των οποίων αναπροσαρμόζει σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου. Όσον αφορά το πρώτο ακίνητο η αξία του γηπέδου έτους κτήσεως 1987, όπως αυτή προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή με τις διατάξεις της Ε.2665/1988 κοινής απόφασης, είναι 26.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου, του οποίου την ανέγερση ολοκλήρωσε το έτος 1988, είναι δρχ. 110.000.000.

Η αξία του γηπέδου αυτού με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 65.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 170.000.000 δρχ.

Όσον αφορά τώρα το δεύτερο ακίνητο, η αξία του γηπέδου έτους κτήσεως 1980 είναι 15.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου του οποίου την ανέγερση ολοκλήρωσε το έτος 1990 είναι δρχ. 60.000.000. Το έτος 1991 πραγματοποιήθηκαν προσθήκες στο κτίριο ποσού 14.000.000 δρχ. Η αξία του γηπέδου αυτού, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 21.000.000 δρχ. και η αξία του κτιρίου στο ποσό των 85.000.000 δρχ.

Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31.12.1991 ανέρχονται στο ποσό των 30.800.000 δρχ. για το κτίριο του πρώτου ακινήτου και των 7.360.000 δρχ. για το κτίριο του δεύτερου ακινήτου, από τα οποία το ποσό των 560.000 δρχ. αφορούν τις αποσβέσεις των προσθηκών έτους 1991.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ" που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι 17.625.946 δρχ. Με βάση τα πιο πάνω η

αξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) και των αποσβέσεων , μετά την αναπροσαρμογή τους, καθώς και η λογιστική υπεραξία που προκύπτει έχουν ως εξής:

(Ποσά σε δρχ.)

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ				
ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΣ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΣΥΝΤ/ΣΤΗ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
Ετος 1987	26.000.000	2,30	59.800.000	65.000.000
Ετος 1989	15.000.000	1,60	24.000.000	21.000.000
ΣΥΝΟΛΟ	41.000.000		83.800.000	86.000.000

Παρατηρούμε το σημείο αυτό ότι η αναπροσαρμοσμένη αξία, του γηπέδου του έτους 1987, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 59.800.000 δρχ., δηλαδή υπολείπεται της αξίας εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής η οποία και ανέρχεται σε 65.000.000 δρχ., η αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου αυτού θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που κοινοποιείται, δηλαδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί το ποσό των 59.800.000 δρχ.

Επειδή τώρα η αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου του έτους κτήσεως 1989, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής, ανέρχεται στο ποσό των 24.000.000 δρχ., είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής η οποία και ανέρχεται σε 21.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21, του νόμου που κοινοποιείται,

η προκύπτουσα με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού δηλαδή το ποσό των 21.000.000 δρχ.

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων θα εμφανισθεί ως εξής:

-	Ετος κτήσεως 1987:	δρχ.	59.800.000
	(βάσει συντελεστού αναπροσαρμογής)		
-	Ετος κτήσεως 1989:	δρχ.	21.000.000
	(βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού)		
-	Σύνολο:	δρχ.	80.800.000

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΡΙΩΝ

α) Με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής:

ΧΡΟΝΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠ/ΣΤΟΣ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΤ/ΣΤΩΝ ΑΝΑΠ/ΓΗΣ	ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ 1991	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠ/ΣΤΟΣ ΑΞΙΑ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ
α) 1988	110.000.000	1,40	154.000.000			
β) 1990	60.000.000	1,40	64.000.000	14.000.000	1,10	15.400.000
ΣΥΝΟΛΟ	170.000.000		238.000.000	14.000.000		15.400.000

β) Με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό:

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ
α) 1988	170.000.000
β) 1990	255.000.000

**Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΔΙΔΑΧΘΗΚΗ**

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου έτους κτήσεως 1988, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 154.000.000 δρχ. υπολείπεται εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής των 170.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου αυτού, η προκύπτουσα με βάση το συντελεστή αναπροσαρμογής του έτους αυτού, δηλαδή το ποσό των 154.000.000 δρχ.

Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου έτους κτήσεως 1990 μετά και την αναπροσαρμογή της αξίας των βελτιώσεων αυτού του έτους 1991, με βάση τους οριζόμενους συντελεστές αναπροσαρμογής ανέρχεται στο ποσό των 99.400.000 δραχμών (84.000.000 + 15.400.000), είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής των 85.000.000 δρχ., θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του νόμου που κοινοποιείται, η προκύπτουσα με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή το ποσό των 85.000.000 δρχ.

Συνεπώς, η αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού, γίνεται με μειωμένο συντελεστή, έναντι του συντελεστού αναπροσαρμογής, δηλαδή με συντελεστή 1,184648 (85.000.000: 74.000.000). Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων θα είναι ως εξής:

α) έτος κτήσεως 1988:	δρχ.	154.000.000
(με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής		
β) έτος κτήσεως 1990:	δρχ.	85.000.000
(με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό)		
Σύνολο	δρχ.	239.000.000

Όσον αφορά τώρα την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνονται ως εξής:

Αποσβέσεις

Κτιρίου α' 30.800.000 δρχ. X συν. αναπρ. 1,40 =	43.120.000
Κτιρίου β' 7.360.000 δρχ. X συν. αναπρ. 1,148648	8.454.054
Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων	51.574.054

Για τον υπολογισμό της αναπροσαρμογής των αποσβέσεων του δεύτερου κτιρίου πολλαπλασιάζεται το σύνολο των αποσβέσεων , που έγιναν μέχρι την 31.12.1991, με τον ίδιο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής που προέκυψε κατά την αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου αυτού.

Λογιστική υπεραξία μετά την αναπροσαρμογή

A. <u>Γήπεδα</u>	Δρχ.	Δρχ.
Αναπροσαρμοσμένη αξία γηπέδων	80.800.000	
Μείον: Αξία κτήσεως πριν την αναπροσαρμογή	41.000.000	
Λογιστική υπεραξία γηπέδων		39.800.000
 B. <u>Κτίρια</u>		
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίων	239.000.000	
Μείον: Αξία κτήσεως πριν την αναπροσαρμογή	184.000.000	
Λογιστική υπεραξία κτιρίων		55.000.000

Προσθέτοντας τα ποσά $39.800.000 + 55.000.000 = 94.800.000$ δρχ., το ποσό το οποίο βρίσκουμε είναι το ποσό της υπεραξίας το οποίο προκύπτει από τα γήπεδα και τα κτίρια.

Βλέπουμε τώρα την διαφορά από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων.

Μείον: Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων

	Δρχ.	Δρχ.
Αποσβέσεις μετά την		
αναπροσαρμογή	51.574.054	
Μείον: Αποσβέσεις πριν την		
αναπροσαρμογή	38.160.000	
Σύνολο	13.414.054	13.414.054

Η λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή ακινήτων είναι η διαφορά του συνόλου των αποσβέσεων με το σύνολο της λογιστικής υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των γηπέδων και κτιρίων. Δηλαδή είναι $94.800.000 - 13.414.054 = 81.385.946$ δρχ.

Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση

Λογιστική υπεραξία από την	
αναπροσαρμογή ακινήτων	81.385.946
Μειον: Χρεωστικό υπόλοιπο	
λ/σμού "ΚΕΡΔΗ & ΖΗΜΙΕΣ"	17.625.946
Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση	63.760.000

Αφού παρακολουθήσαμε μέχρι εδώ την λογιστική υπεραξία της αναπροσαρμογής των γηπέδων και των κτιρίων, καθώς επίσης την διαφορά των αποσβέσεων από την αναπροσαρμογή, θα προχωρήσουμε τώρα στις εγγραφές της κεφαλαιοποίησης.

Η κάθε επιχείρηση λοιπόν προκειμένου να είναι νόμιμη και να μπορεί να κινείται άνετα, θα πρέπει στα βιβλία της να παρουσιάζει τις οικονομικές μεταβολές, οι οποίες γίνονται από την όλη διαδικασία της αναπροσαρμογής των ακινήτων της. Πρέπει λοιπόν η επιχείρηση μέσω των λογιστικών εγγραφών να ενημερώσει τα βιβλία της. Παρουσιάζουμε λοιπόν τώρα τις λογιστικές εγγραφές οι οποίες θα μας προσδιορίζουν τις μεταβολές οι οποίες επέρχονται από την αναπροσαρμογή.

10.00	ΓΗΠΕΔΑ-ΟΙΚΟΠΕΔΑ	39.800.000
10.00.00	<u>ΓΗΠΕΔΑ</u>	<u>33.800.000</u>
	(59.800.000-26.000.000)	
10.00.01	<u>ΓΗΠΕΔΟ Β</u>	<u>6.000.000</u>
	(21.000.000-15.000.000)	
(ΣΕ) 41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	
	ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	
	ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	39.800.000
	41.07.00 Αναπροσαρμογή	
	N. 2065/1992	

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

10.00	ΚΤΙΡΙΑ-ΟΙΚΟΠΕΔΑ	39.800.000
10.00.00	<u>ΚΤΙΡΙΟ Α</u>	<u>33.800.000</u>
	(59.800.000-26.000.000)	
10.00.01	<u>ΚΤΙΡΙΟ Β</u>	<u>11.000.000</u>
	(85.000.000-74.000.000)	
(ΣΕ)	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ	
	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ	
	ΛΟΙΠΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	55.000.000
	41.07.00 Αναπροσαρμογή	
	ν. 2065/1992	
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ	13.414.054
	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑ	
	ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	
41.07.00	Αναπροσαρμογή	
	ν. 2065/1992	
(ΣΕ)	11.99.00 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ	13.414.054
	- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	
	11.99.00 <u>ΚΤΙΡΙΟΥ Α</u>	<u>12.320.000</u>
	(43.120.000-30.800.000)	
	11.99.01 <u>ΚΤΙΡΙΟΥ Β</u>	<u>1.094.054</u>
	(8.454.054-7.360.000)	

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟ- ΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	17.625.946
41.07.00	Αναπροσαρμογή ν. 2065/1992	
(ΣΕ) 88.03	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ	17.625.946

Ο λογαριασμός 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας

Υπόλοιπο

13.414.054	39.800.000
17.625.946	55.000.000
63.760.000	
94.800.000	94.800.000

33.03	Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως Κεφαλαίου	63.760.000
(ΣΕ) 40.02	οφειλόμενο μετ. κεφάλαιο κοινών μετοχών	63.760.000

41.07	Διαφορές από αναπρο- σαρμογή αξίας λοιπ. περ. στοιχείων	63.760.000
41.07.00	Αναπρ/γή ν. 2065/92	
(ΣΕ) 33.03	Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου	63.760.000

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

40.02	Οφειλόμενο μετοχικό	63.760.000
	κεφάλαιο κοινών μετοχών	
(ΣΕ) 40.04	Καταβεβλημένο μετοχ.	
	κεφάλαιο κοινών μετοχών	63.760.000

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αναπροσαρμογή του Ισολογισμού, Επαμεινώνδα Δ. Παπαδόπουλου
2. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Χρήστου Τότση
3. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εμμανουήλ Σακέλλη
4. Εφημερίδα "ΒΗΜΑ"
5. Εφημερίδα "ΚΕΡΔΟΣ"
6. Λογιστής έτους 1977
7. Λογιστής έτους 1982
8. Λογιστής έτους 1987
9. Ειδική Εγκύκλιος περί φορολογικού νόμου 2065/1992.
10. Ανάλυση Ερμηνεία του Ε.Γ.Α.Σ. (τρίτη έκδοση), Θεοδ. Γ. Γρηγοράτου, Ορκωτού Λογιστή