

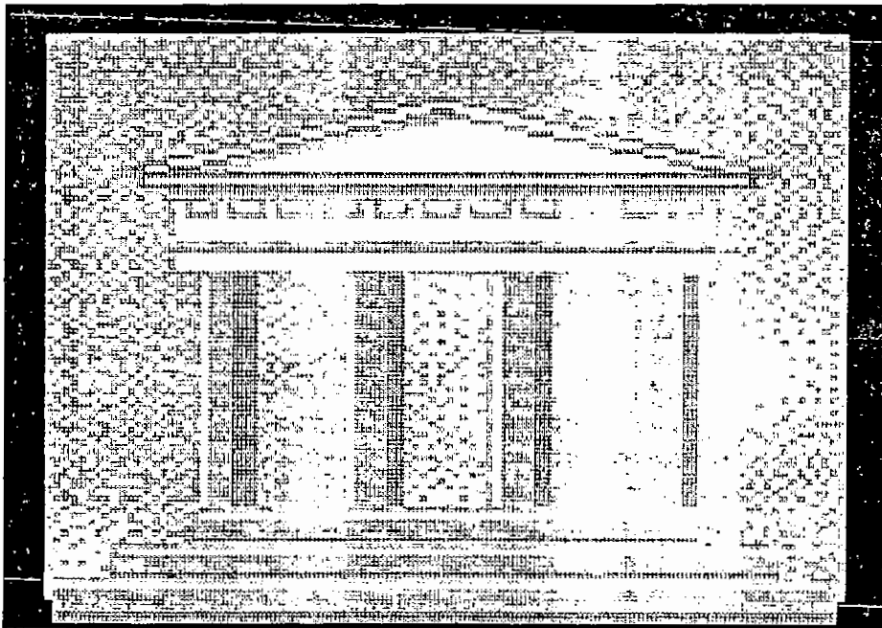
Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΛΕΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.2065/1992



Σπουδαστής: Καμαλακίδης Νικόλαος

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με το Ν.2065/92 μπαίνει σε τάξη ένα θέμα που απασχόλησε για χρόνια επιχειρήσεις αλλά και μετόχους. Η αναπροσαρμογή των ακινήτων μιας επιχείρησης είναι σημείο αναφοράς για αυτήν και παρουσιάζει ενδιαφέρον και λογιστικό και επενδυτικό. Επιφέρει αλλαγές στα περιουσιακά στοιχεία που σημαίνει τη σπουδαιότητα του για την εικόνα της επιχείρησης προς τα έξω.

ΘΕΜΑ : ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.2065/92

Εισηγήτρια: Π.Μήλια

ΑΡΙΘΜΟΣ	2987
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	7
α. Γενικά	7
β. Η περιουσία	7
γ. Αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	9
δ. Οι επιδράσεις του πληθωρισμού στα πάγια στοιχεία	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Άρθρο 20)	15
1.1. Ποιές επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τα ακινητά τους	15
Παρ. 1 του Άρθρου 20	15
1.1.1. Σε αναπροσαρμογή υποχρεούνται οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.	15
1.1.2. Αλλοδαπές Επιχειρήσεις	17
1.1.3. Αναπροσαρμογή ακινήτων τεχνικών επιχειρήσεων	17
1.2. Παρ. 2 του Άρθρου 20	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ (Άρθρο 21)	19
2.1. Παράγραφος 1 του άρθρου 21	19
2.1.1. Πως πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή των ακινήτων	19
2.1.2. Έννοια γηπέδου	19
2.1.3. Έννοια κτιρίου.	20
2.1.4. Περιφράξεις - ασφαλτοστρώσεις - αποχετεύσεις - μανδρότοιχοι κ.λ.π.	20
2.1.5. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων επιχειρήσεων ύδρευσης.	20
2.1.6. Κτίρια ημιτελή	21
2.1.7. Ανέγερση κτιρίου σταδιακά με διαφορετικές άδειες οικοδόμησης.	21
2.1.8. Ανέγερση κτιρίου που διαρκεί περισσότερο από ένα έτη.	21
2.1.9. Σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας.	22
2.1.10. Ακίνητα τα οποία δεν αναπροσαρμόζονται.	22
2.2. Παράγραφος 2 του άρθρου 21	23
2.3. Παράγραφος 3 άρθρου 21	24

2.3.1. Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων στην περίπτωση που η αντικειμενική αξία των ακινήτων είναι μικρότερη της αξίας κτήσεως	26
Δεύτερο εδάφιο παραγράφου 3 άρθρου 21	28
2.4. Παράγραφος 4 άρθρου 21	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ (Άρθρο 22)	34
3.1. Διαδικασία αναπροσαρμογής	34
3.2. Σε ποιες αξίες γίνεται η αναπροσαρμογή	37
3.3. Εταιρίες που προήλθαν απο μετασχηματισμό	38
3.4. Αναπροσαρμογή κτιρίων που έχουν υπαχθεί στο σύστημα κρατικών επιχορηγήσεων	40
3.5. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων	41
3.6. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων όταν η αξία προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα	42
3.7. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων όταν η αξία προσδιορίζεται απο την πραγματική αξία αυτών	44
3.8. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων δαπανών, προσθηκών και βελτιώσεων ακινήτων	46
3.9. Περίπτωση που η επιχείρηση δεν διενήργησε αποσβέσεις	48
3.10. Ακίνητα αποσβεσμένα εξ' ολοκλήρου	48
3.11. Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων δεν τροποποιεί οικονομικά και φορολογικά αποτελέσματα	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο ΕΜΦΑΝΙΣΗ - ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ (Άρθρο 23)	50
Παρ.1 του Άρθρου 23	50
4.1. Υπολογισμός και αντιμετώπιση της υπεραξίας	51
4.2.Κεφαλαιοποίηση της αξίας αναπροσαρμογής	52
Παρ. 2 του Άρθρου 23	
4.3. Διαδικασία λήψης απόφασης	53
4.4. Κεφαλαιοποίηση Υπεραξίας απο τις Α.Ε.	53
4.4.1. Περίπτωση που η υπεραξία δεν διαιρείται σε ακέραιο αριθμό μετοχών	54
4.5. Η λογιστική κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας Ν.2065/92	55
4.6. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας απο Συνεταιρισμούς	55
4.7. Αλλοδαπές εταιρίες και επιχειρήσεις	56
4.8. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας απο ατομικές και προσωπικές	

επιχειρήσεις	56
4.9. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας απο Ε.Π.Ε.	57
4.9.1. Η λογιστική της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν.2065/92 απ' τις Ε.Π.Ε.	57
4.10. Προθεσμία κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας - Συνέπειες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης	58
I ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	60
Α. Γηπέδων	
Β. Κτιρίων	
Γ. Αποσβέσεων	
II ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	62
III ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ	63
IV ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ (Άρθρο 24)	65
5.1. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 24	65
5.1.1. Τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας υπεραξίας. Η φορολογητέα υπεραξία ταυτίζεται με την λογιστική	66
5.1.2. Ποιο ποσό φορολογικής υπεραξίας συμψηφίζεται με την υπεραξία	68
5.1.3. Εκπίπτει η ζημιά που δηλώθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος	68
5.1.4. Φορολογικές ζημιές προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. που προέκυψαν απο τις χρήσεις μέχρι και 31.12.91	71
5.1.5. Ζημιά που προέκυψε κατά το στάδιο ίδρυσης της επιχείρησης	72
5.2. Παράγραφος 3 Άρθρου 24	79
5.3 Τα επιχορηγημένα πάγια	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ - ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ - ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ (Άρθρα 25 - 26)	81
6.1. Άρθρο 25. Δήλωση Υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος ΔΟΥ	81
6.2. Άρθρο 26. Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης	82
6.3. Παράγραφος 2 Άρθρου 26	83
6.4. Παράγραφος 3 Άρθρου 26 Διανομή δωρεάν μετοχών στους μετόχους - επιχειρήσεις λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας	84

6.5. Παράγραφος 4 Άρθρου 26 Διανομή δωρεάν μετοχών σε επιχειρήσεις	85
6.5.1. Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης	86
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΟΣΟ	88
ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ (Άρθρο 27)	
7.1. Παρ. 1 Άρθρου 27	88
7.2. Παρ. 2 Άρθρου 27 - Υπολογισμός αναπόσβεστης αξίας κτιρίων	89
7.2.1. Επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση	90
7.3. Παρ. 3 Άρθρου 27 - Για τον υπολογισμό των αφορολόγητων αποθεματικών δεν λαμβάνεται υπόψη η υπεραξία του Ν.2065/92	91
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	92

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Γενικά

Η Αναπροσαρμογή έχει εφαρμογή στα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία κάθε φύσεως και μορφής οικονομικού οργανισμού. Οικονομικοί οργανισμοί όπως το εμπορικό κατάστημα, η βιοτεχνία, η βιομηχανία, το θέατρο, η Τράπεζα, το νοσοκομείο, το υπουργείο, το ιατρείο και πλήθος άλλοι.

Η κατανόηση του έργου και των σκοπών της αναπροσαρμογής, τα προβλήματα που κάθε φορά καλείται να επιλύσει, καθώς και οι δυσκολίες που αντιμετωπίζει, εξαρτάται από την φύση του οικονομικού οργανισμού που εξετάζουμε.

Η αναπροσαρμογή λοιπόν επεμβαίνει και επιφέρει αλλαγές στα στοιχεία της επιχείρησης, γι αυτό το λόγο πρέπει να έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και να επιβάλλεται από μια ανώτερη αρχή (το κράτος).

Η Περιουσία.

Η επιχείρηση συμπεριφέρεται σαν ζωντανός οργανισμός γεννιέται, αναπτύσσεται και κάποια στιγμή πεθαίνει. Εμείς θα ασχοληθούμε με τις μεταβολές στην περιουσία κατά την διάρκεια της ζωής της επιχείρησης. Ποιοί λόγοι μας οδηγούν να αναπροσαρμόσουμε τα περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης; Ένας σημαντικός λόγος που **επιβάλλεται** η αναπροσαρμογή είναι ο **πληθωρισμός** και οι συνέπειες που προκαλεί. Η λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων **προϋποθέτει** σωστή πληροφόρηση των στελεχών που τις λαμβάνουν. Και η αξία της πληροφόρησης χάνεται καθώς ο πληθωρισμός, χρόνο με το χρόνο διαστρεβλώνει τα λογιστικά μεγέθη

και εκτροχιάζει τα εξαγόμενα της λογιστικής με σοβαρότατες συνέπειες για το μέλλον της επιχείρησης και της κοινωνικής οικονομίας.

Η περιουσία της επιχείρησης απεικονίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού και διακρίνεται σε πάγιο και κυκλοφορούν ενεργητικό.

Πάγιο ενεργητικό συνιστούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία προορίζονται να εξυπηρετήσουν την επιχείρηση περισσότερες από μία χρήσεις (γήπεδα, αποθήκες, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κ.λ.π.).

Κυκλοφορούν ενεργητικό συνιστούν τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία, μέσα στην επόμενη χρήση θα ρευστοποιηθούν.

Ο ισολογισμός της επιχείρησης πρέπει να απεικονίζει την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Επομένως το πάγιο ενεργητικό πρέπει να εκφράζεται σε νομισματικές μονάδες οι οποίες έχουν την ίδια αγοραστική δύναμη με τις αντίστοιχες που απεικονίζεται το κυκλοφορούν ενεργητικό.

Στον ισολογισμό για να επιτευχθεί η απεικόνιση των παγίων σε τρέχουσες τιμές της αυτής αγοραστικής αξίας με τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, θα έπρεπε συνεχώς οι αξίες των παγίων να αναπροσαρμόζονται.

Τα πάγια αποτιμούνται κατ' αρχάς στην τιμή κτήσεως (ή στο κόστος ιδιοκατασκευής). Όσο περνάνε τα χρόνια η αξία των παγίων και κυρίως των ακινήτων μεταβάλλεται εξαιτίας του πληθωρισμού. Όμως δεν μπορούμε αυθαίρετα να αναπροσαρμόσουμε την αξία τους, αλλά δεν είναι και σωστό να τα εμφανίζουμε με την αξία κτήσεως τους, η οποία μερικά χρόνια μετά την αποκτησή τους δεν έχει καμμία σχέση με την πραγματικότητα. Έτσι λοιπόν έρχονται κατά διαστήματα διατάξεις που υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις στην αναπροσαρμογή των παγίων τους, με πιο πρόσφατο το Ν.2065/1992 που υποχρεώνει τις επιχειρήσεις στην αναπροσαρμογή των ακινήτων τους.

Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις (άρθρο 43.παρ.5, περ. α, Ν.2190/1920).

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκατάστασης κ.λ.π.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως του παγίου, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Ειδικά η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο της αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κ.λ.π.) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (Λ/σμός 16.19) ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται (άρθρο 28, παρ. 4, περ. β ΚΒΣ). Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία (άρθρο 31, παρ.1, περ. ιβ, Ν.2238/1994). Επίσης η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας (άρθρο 28, παρ.4, περ. γ ΚΒΣ).

Κόστος ιδιοκατασκευής είναι η τιμή κτήσεως (τιμολογιακή αξία αγοράς) των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων ιδιοκατασκευών (άρθρο 43, παρ.5, περ. γ Ν.2190/1920):

Πλέον: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών	δρχ.	χ1
Πλέον: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στη κατάσταση που βρίσκονται την στιγμή της απογραφής	<u>δρχ.</u>	χ2
Σύνολο κόστους ιδιοκατασκευής	δρχ.	Σ

Οι επιδράσεις του πληθωρισμού στα πάγια στοιχεία .

Η επίδραση του πληθωρισμού εξαρτάται και απο τη διάρκεια δέσμευσης των περιουσιακών στοιχείων στην επιχείρηση δηλαδή απο την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Τα πάγια στοιχεία λόγω της ιδιοτητάς τους “προοριζόμενα όχι για μεταπώληση, αλλά για μόνιμη εκμετάλευση” (Ν.2190/1920) εκτροχιάζονται λόγω του πληθωρισμού σε μεγαλύτερο ακόμα βαθμό, σε σχέση με την επίδραση που έχει σε άλλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων, ειδικότερα:

α) *Η αξία κτήσης των παγίων, που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις των ιστορικών δραχμών , είναι ανακριβής .*

Την αξία των παγίων στοιχείων δίνει το άθροισμα επιμέρους κονδυλίων δραχμών που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς σε διάφορες ημερομηνίες, και συνεπώς δραχμών διαφορετικής αγοραστικής δύναμης, δηλαδή ανόμοιων δραχμών.

Αυτό, βέβαια συμβαίνει και στους λογαριασμούς όλων των περιουσιακών στοιχείων. Εντούτοις, στους λογαριασμούς των παγίων ο εκτροχιασμός γίνεται εμφανέστερος, εξαιτίας του ότι όπως είπαμε τα πάγια στοιχεία παραμένουν στην κατοχή της επιχείρησης για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα σε σχέση με τα άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Παράδειγμα: Ο λογαριασμός “ΓΗΠΕΔΑ” μιας επιχείρησης εμφανίζεται στον παραδοσιακό λογαριασμό με δρχ. 1,000,000 που κατ’ έτος κτήσης αναλύεται ως εξής :

ΓΗΠΕΔΑ	
1991	200,000
1992	200,000
1993	200,000
1994	200,000
1995	200,000
	1,000,000

Αν το γενικό επίπεδο τιμών αυξηθεί κατά 80% στην περίοδο 1991 έως 1995 με ένα ετήσιο ποσοστό 20% τότε είναι σαφές πως η επιχείρηση δεν επενδύει κατ’ έτος το ίδιο ποσό αγοραστικής δύναμης για κάθε νέα αγορά όπως φαίνεται απο την ακόλουθη ανάλυση :

ΓΗΠΕΔΑ (προσαρμομένα στις μεταβολές του Γενικού Επιπέδου Τιμών)

1991	(200,000 * 180/100)=360,000
1992	(200,000 * 180/120)=300,000
1993	(200,000 * 180/140)=257,143
1994	(200,000 * 180/160)=225,000
1995	(200,000 * 180/180)=200,000
	1,342,143

Κι όμως πολλοί αναγνώστες και χρήστες των ισολογισμών σχηματίζουν την λανθασμένη εντύπωση πως το ποσό του 1,000,000 δρχ. αντιπροσωπεύει δραχμές τρέχουσας αγοραστικής δύναμης, ενώ το αντίστοιχο αληθές ποσό ανέρχεται σε δρχ. 1,342,143 .

β) Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται επί της ιστορικής αξίας κτήσης δεν επαρκούν για την αντικατάσταση των στοιχείων που αποσβένονται.

Οι αποσβέσεις υπολογιζόμενες επί της ιστορικής αξίας κτήσης, είναι ανεπαρκείς κατά την έκταση της υποτίμησης της αξίας των παγίων π.χ. :

Έστω ότι ο τιμάρithμος στην πενταετία 1991 - 1995 εξελίχθηκε ως εξής :

1991 τιμάρithμος 100

1992 τιμάρithμος 120

1993 τιμάρithμος 140

1994 τιμάρithμος 160

1995 τιμάρithμος 180

Οι οικείοι λογαριασμοί θα εμφανιστούν ως εξής :

<u>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</u>	<u>ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</u>
1991 1,000,000	'91 (20%) = 200,000
	'92 (20%) = 200,000
	'93 (20%) = 200,000
	'94 (20%) = 200,000
	'95 (20%) = 200,000
	<u>1,000,000</u>

Τα μηχανήματα έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί και έχουν τεθεί εκτός παραγωγικού κυκλώματος. Η επιχείρηση έχει διενεργήσει απόσβεση ισόποση με την ιστορική αξία κτήσης των μηχανημάτων, και συνεπώς θεωρητικά είναι σε θέση να αντικαταστήσει τα αχρηστευμένα μηχανήματα. Δεχόμενοι ότι δεν έχει επέλθει καμιά μεταβολή στις ειδικές τιμές των μηχανημάτων (που προσδιορίζονται με βάση την προσφορά και την ζήτηση τους κ.λ.π.), η επιχείρηση θα χρειαστεί ποσό δραχμών του 1995, ισοδύναμο με το ποσό 1,000,000 των δραχμών του 1991, που ανέρχεται σε 1,800,000 δρχ. (1,000,000*180/100). Οι αποσβέσεις που λογίστηκαν λοιπόν, δεν επαρκούν για

αντικατάσταση των αποσβεσμένων μηχανημάτων και η επιχείρηση θα βρεθεί πιθανόν σε αδυναμία αντικαταστάσής τους αν τα κεφάλαια της (ίδια και ξένα) δεν της επιτρέπουν τη διάθεση του επιπλέον ποσού των 800,000 δρχ.

Ας σημειωθεί ότι λόγω της ανακρίβειας των αποσβέσεων το κόστος παραγωγής δεν είναι ακριβές με περαιτέρω συνέπεια την εξαγωγή εσφαλμένων αποτελεσμάτων κ.λ.π.

γ) Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την πώληση παγίων στοιχείων είναι αναληθή.

Μολονότι τα πάγια στοιχεία δεν προορίζονται για πώληση, αλλά για μόνιμη εκμετάλλευση, συχνά οι επιχειρήσεις για διάφορους λόγους προβαίνουν στην πώληση τέτοιων στοιχείων. Το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστους, είναι η διαφορά τιμής πώλησης και αναπόσβεστης αξίας του στοιχείου που πωλήθηκε. Αλλά τα δυο συγκεκριμένα μεγέθη δεν είναι ομοειδή. Η αναπόσβεστη αξία είναι το άθροισμα παλιών ηλικιωμένων δραχμών, ενώ η τιμή πώλησης εκφράζεται σε δραχμές τρέχουσας αγοραστικής δύναμης (δηλαδή συγκριτικά μειωμένης αγοραστικής δύναμης). Η διαφορά συνεπώς των δύο αυτών ανόμοιων μεγεθών πολύ απέχει από το να δείχνει το αληθινό από την πώληση αποτέλεσμα.

Ας υποθέσουμε ότι στο παράδειγμα της προηγούμενης περίπτωσης, τα μηχανήματα πωλούνται στο τέλος του 1994 αντί 500,000 δρχ. Η λογιστική των ιστορικών δραχμών θα καταγράψει κέρδος 300,000 δρχ. που υπολογίζεται ως εξής :

Τιμή πώλησης		500,000
Τιμή κτήσης	1,000,000	
μείον: Αποσβέσεις	<u>800,000</u>	
Αναπόσβεστη αξία μηχ/των :		<u>200,000</u>
Κέρδος σε ιστορικές δραχμές		300,000

Εντούτοις το παράδειγμα σε δραχμές γενικής αγοραστικής δύναμης είναι όχι κέρδος αλλά ζημιά 84,762 δρχ. όπως προκύπτει από τους ακόλουθους υπολογισμούς :

Αξία κτήσης προσαρμοσμένη σε δραχμές αγοραστικής δύναμης 1994
 $(1,000,000 * 160/100) = 1,600,000$

Αποσβέσεις προσαρμοσμένες σε δραχμές αγοραστικής δύναμης 1994 :

$$200,000 * 160 / 100 = 320,000$$

$$200,000 * 160 / 120 = 266,667$$

$$200,000 * 160 / 140 = 228,571$$

$$200,000 * 160 / 160 = 200,000$$

Σύνολο αποσβέσεων	1,015,238
Αναπόσβεστη αξία μηχανημάτων (1,600,000-1,015,238)	<u>584,762</u>
Τιμή πώλησης	500,000
Ζημιά απο πώληση μηχανημάτων	<u>84,762</u>

Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι σε περιόδους πληθωρισμού, η λογιστική του ιστορικού κόστους οδηγεί:

- Σε εσφαλμένη εμφάνιση της αξίας (κτήσης και αναπόσβεστης) των παγίων στοιχείων, που είναι ένα άθροισμα δραχμών ανόμοιας αγοραστικής δύναμης.
- Σε ανεπαρκείς αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, αφού αυτές υπολογίζονται επί εσφαλμένης (υποτιμημένης) βάσης, της αξίας κτήσης, με συνέπεια την νόθευση των κοστολογίων, την εσφαλμένη τιμολογιακή πολιτική, κ.λ.π.
- Σε ανάλωση της περιουσίας, εξαιτίας της ανεπάρκειας των αποσβέσεων, της φορολογίας ή διανομής εικονικών κερδών, κ.λ.π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Άρθρο 20 Ν.2065/92

1.1. Ποιές επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητα

Παράγραφος 1, του άρθρου 20

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά απο τον νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα απο την νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς. Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν μόνο την αξία των ακινήτων, που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθωμένα πάνω απο δύο (2) χρόνια, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

1.1.1. Σε αναπροσαρμογή υποχρεούνται οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Άρα απαραίτητη προϋπόθεση για τη δημιουργία υποχρεώσεως αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων είναι η επιχείρηση να τηρεί υποχρεωτικά (και όχι προαιρετικά) απο τον νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, ανεξάρτητα απο το αντικείμενο εργασιών της, την νομική

μορφή της, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, ή αν προστατεύονται απο οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (αναπτυξιακοί νόμοι).

Υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους έχουν όχι μόνο οι ιδιωτικές αλλά και οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλεύσεις κερδοσκοπικού (και μη ορισμένες φορές) χαρακτήρα καθώς και οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιοδήποτε βαθμού, οι οποίες κατα τον χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Γεννάται ζήτημα για ορισμένα νομικά πρόσωπα, (μη κερδοσκοπικά), που έχουν υποχρέωση για τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, μόνο για τις δραστηριότητες που υπάγονται στον Φ.Π.Α. εφόσον πληρούνται και οι ποσοτικοί όροι που προβλέπονται απο τον Κ.Β.Σ. Θα αναπροσαρμόσουν όλα τα πάγια τους ή μόνον αυτά που αφορούν την υπαγόμενη στον Φ.Π.Α. δραστηριότητα;

Εφόσον περιλαμβάνονται αυτά τα πάγια στα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας και δεν είναι απόλυτα ευχερής ο διαχωρισμός τους θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν.

Έτσι λοιπόν δεν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, τα νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) , τα ασφαλιστικά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης (Ι.Κ.Α. , Τ.Ε.Β.Ε. κ.λ.π.) καθώς και τα διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (νοσοκομεία, εκπαιδευτικά ιδρύματα κοινωφελή ιδρύματα κ.λ.π.) γιατί αυτά δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά

γνωρίσματα της επιχείρησης και δεν υποχρεούνται απο το νόμο να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992) .

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των αγροτοτεμαχίων τους υποχρεούνται και οι επιχειρήσεις που ασκούν γεωργικές εκμεταλεύσεις και τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας.

1.1.2. Αλλοδαπές επιχειρήσεις .

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα μέσω υποκαταστημάτων και τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανεξάρτητα απο το αντικείμενο εργασιών τους υποχρεούνται εφόσον έχουν στην Ελλάδα ακίνητα που ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτές, να αναπροσαρμόσουν την αξία αυτών όπως και οι ημεδαπές επιχειρήσεις.

1.1.3. Αναπροσαρμογή ακινήτων τεχνικών επιχειρήσεων.

Ειδικά για τις τεχνικές επιχειρήσεις (που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών), ο νόμος διαχωρίζει τα πάγια απο τα εμπορεύσιμα στοιχεία τους και τις υποχρεώνει να προβούν σε αναπροσαρμογή μόνο της αξίας των ακινήτων τα οποία έχουν το χαρακτηριστικό του πάγιου και τα οποία αυτές ιδιοχρησιμοποιούν ή έχουν εκμισθώσει και λαμβάνουν εισοδήματα για πάνω απο δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Η λογική των αναπροσαρμογών είναι να διορθώσει τον Ισολογισμό της επιχείρησης απο την επίδραση του πληθωρισμού, προσπορίζοντας παράλληλα και έσοδα στο Δημόσιο. Στις πιο πάνω τεχνικές εταιρίες ένα μέρος των ακινήτων έχει τον χαρακτήρα του εμπορεύματος, αφού κατασκευάζεται για να πουληθεί το συντομότερο δυνατό. Έτσι ο νόμος τα εξαιρεί ορίζοντας περιοριστικά ποιά απο τα ακίνητα αυτών των επιχειρήσεων πρέπει να αναπροσαρμοστούν.

Γεννάται ερώτημα για τις επιχειρήσεις που δεν είναι τεχνικές, αλλά αγοράζουν οικόπεδα ή κτίρια, με βάση το καταστατικό τους για μεταπώληση (π.χ. απο πληστεριασμούς).

Σύμφωνα με το γράμμα του νόμου όμως, επειδή δεν αναφέρεται ρητά μια τέτοια εξαίρεση, εφόσον δεν υπάρξει ειδική ρύθμιση από το ΥΠ.ΟΙΚ., θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν.

1.2. Παράγραφος 2, του άρθρου 20.

Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

Τα ακίνητα των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε κατάσταση εκκαθάρισης κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής δεν μπορούν να αναπροσαρμοστούν. Όπως είναι γνωστό, με την έναρξη της εκκαθάρισης συντάσσεται ο ισολογισμός σε τιμές ρευστοποίησης, άρα οι επιδράσεις του πληθωρισμού έχουν ληφθεί υπόψη. Ακόμα και αν καθυστερήσει η εκκαθάριση ορθά ο νόμος αποκλείει την αναπροσαρμογή, γιατί θα ήταν παράλογο να επιβαρυνθούν αυτές οι επιχειρήσεις με φόρο υπεραξίας, αφού με την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, θα καταβληθούν όλοι οι προβλεπόμενοι φόροι εισοδήματος, εφόσον υπάρξει πλεόνασμα για διανομή.

Επίσης δεν αναπροσαρμόζονται ακίνητα τα οποία έχουν κηρυχτεί σε κατάσταση απαλλοτρίωσης μια και ο νόμος αναφέρεται περιοριστικά σε ακίνητα που έχει η επιχείρηση στην **κυριοκτητά** της κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής.

Η υποχρέωση για αναπροσαρμογή ισχύει άσχετα αν για κάποιο χρόνο η επιχείρηση ήταν σε αδράνεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ.

ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Άρθρο 21, Ν.2065/92

2.1 Παράγραφος 1 του άρθρου 21

Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν απο το έτος 1992 και μετά, ανα τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

Οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές έχουν την υποχρέωση να αναπροσαρμόζουν απο το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και των κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

2.1.1 Πως πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή των ακινήτων.

Ρητά ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996. Άρα και οι επιχειρήσεις που συντάσσουν ισολογισμό στις 31.12.96 και αυτές που συντάσσουν στις 30.06.97 πρέπει να εμφανίσουν τις εγγραφές το αργότερο στις 31.12.96

2.1.2 Έννοια γηπέδου

Γήπεδο είναι εκείνη η έκταση της γης που προορίζεται για εκτέλεση οικοδομικών εργασιών, όπως και οι ανήκουσες σ' αυτά αγροτικές εκτάσεις ή

αγροτεμάχια τα οποία οι επιχειρήσεις εκμεταλεύονται με καλλιέργειες και γεωργικές εν γένει εργασίες.

2.1.3. Έννοια κτιρίου.

Εκτός από τα κτίρια, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων, (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κ.λ.π.) 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 αποκτησή τους. Περαιτέρω, προκειμένου περί κτιρίων, στα οποία έχουν πραγματοποιηθεί συμπληρώσεις ή βελτιώσεις, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία συμπληρώσεων ή βελτιώσεων διακεκριμένα, με τη χρησιμοποίηση συντελεστού αναπροσαρμογής ανάλογο του χρόνου που πραγματοποιήθηκαν αυτές.

2.1.4. Περιφράξεις - ασφαλτοστρώσεις - αποχετεύσεις - μανδρότοιχοι κ.λ.π.

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις κ.λ.π.) καθόσον αυτά αποτελούν λυτές πάγιες εγκαταστάσεις κατά την έννοια του Α.Κ. (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992).

2.1.5. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων επιχειρήσεων ύδρευσης.

Δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή η αξία των αγωγών (δικτύων) ύδρευσης και αποχέτευσης, οι υπόγειες δεξαμενές, οι δεξαμενές των εγκαταστάσεων του βιολογικού καθαρισμού και γενικά οι μεγάλων διαστάσεων υπόγειοι αγωγοί ομβρίων και

ακάθαρτων υδάτων και η αξία του μηχανολογικού εξοπλισμού που δεν είναι μόνιμα συνδεδεμένος με τα κτίρια και την όλη εγκατάσταση του βιολογικού καθαρισμού, καθόσον με τις διατάξεις του νόμου δεν αναπροσαρμόζεται η αξία του μηχανολογικού εξοπλισμού των επιχειρήσεων, ούτε η αξία των λουπών πάγιων εγκαταστάσεων αυτών.

2.1.6. Κτίρια ημιτελή - Αναπροσαρμόζεται η αξία κτιρίων τα οποία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής μπορούν να χρησιμοποιηθούν απο τις επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/92, σε αναπροσαρμογή, υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31.12.95 και σε καμμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων. Τα κτίρια δηλ. τα οποία δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν στο τέλος του 1995 δεν θα αναπροσαρμοστούν και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή τους.

2.1.7. Ανέγερση κτιρίου σταδιακά με διαφορετικές άδειες οικοδόμησης.

Στην περίπτωση που η ανέγερση κτιρίου έγινε σταδιακά με ξεχωριστή άδεια οικοδόμησης και σε διαφορετικό χρόνο π.χ. του πρώτου ορόφου το 1990 και του δευτέρου το 1994, ο υπολογισμός της αναπροσαρμογής της αξίας των κτιρίων θα γίνει χωριστά για κάθε μέρος του όλου κτιρίου το οποίο έχει ανεγερθεί με χωριστή άδεια οικοδόμησης και σε διαφορετικό χρόνο.

2.1.8. Ανέγερση κτιρίου που διαρκεί περισσότερα απο ένα έτη.

Στην περίπτωση που η ανέγερση του κτιρίου διαρκεί περισσότερο απο ένα έτη, χρόνος κτήσης του κτιρίου θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή του. Επομένως κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν είχε αποπερατωθεί μέχρι την 31.12.96,

δηλ. κτίρια τα οποία δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά τον χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοστούν.

Παράδειγμα: Απο το έτος 1992 Α.Ε. ανεγείρει επί ιδιόκτητου οικοπέδου κτίριο το οποίο αποπερατώθηκε το έτος 1994. Το κόστος ιδιοκατασκευής ανήλθε στο ποσό των 100,000,000 δρχ. και αναλύεται ως εξής:

Χρήση 1992 50,000,000 δρχ.

Χρήση 1993 40,000,000 δρχ.

Χρήση 1994 10,000,000 δρχ.

Χρόνος κτήσεως του κτιρίου θεωρείται το έτος 1994 και η συνολική αξία του κτιρίου 100,000,000 δρχ. θα αναπροσαρμοσθεί με το συντελεστή του έτους 1994.

2.1.9. Σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας.

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας επί ακινήτων και τούτο γιατί, αφενός απο τις διατάξεις του Ν.2065/92 δεν γίνεται καμμία διάκριση μεταξύ πλήρους και ψιλής κυριότητας, αφετέρου δε ο ψιλός κύριος, παρά την σύσταση της προσωπικής του δουλείας της επικαρπίας, εξακολουθεί να έχει τα δικαιώματα που αρμόζουν σ' αυτόν, δύναται να μεταβιβάσει το ακίνητο, να υποθηκεύσει αυτό και γενικά να ενεργήσει ή παραλείψει, κάθε τι που απορρέει απο το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας, αφού η κυριότητα είναι το ισχυρότερο των εμπραγμάτων δικαιωμάτων.

2.1.10 Ακίνητα τα οποία δεν αναπροσαρμόζονται.

Δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/92):

α) Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται απο την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων.

- β) Τα ακίνητα που ανεγέρθηκαν σε ξένο έδαφος με την προϋπόθεση ότι, τελικά περιέχονται στον κύριο του εδάφους.
- γ) Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή κατά την ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών σχετικά με την αναπροσαρμογή, στα βιβλία της επιχείρησης (πωλήθηκαν, καταστράφηκαν κ.λ.π.).
- δ) Οι λυόμενες και δυνάμενες να μεταφερθούν κατασκευές που μπορούν να αποχωριστούν από το έδαφος χωρίς να υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν σε άλλο μέρος, γιατί δεν αποτελούν κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συστατικό μέρος του εδάφους (οινοδεξαμενές, μεταλλικά υπόστεγα κ.λ.π.)(Σ.τ.Ε. 1586/1980).

2.2. Παράγραφος 2 του άρθρου 21

Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστή αναπροσαρμογής για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η διαδικασία για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία πραγματοποιήθηκε στο τέλος του 1996 καθορίστηκε με την απόφαση του υπουργού Οικονομικών 1115944/10616/B0012/πολ.1281/30.10.96 το κείμενο της οποίας αναφέρω στην παράγραφο 3.1

2.3. Παράγραφος 3 άρθρου 21

Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων ευρισκόμενη σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των.

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στη οποία ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Επομένως κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να υπολογίσουν, με βάση το σύστημα αυτό, διακεκριμένα για κάθε ακίνητο που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, την αντικειμενική του αξία προκειμένου να ληφθεί ως αναπροσαρμοστέα η μικρότερη.

Παράδειγμα: Α.Ε. στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα Α και Β. Τα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχή που ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η Α.Ε. αναπροσάρμοσε την αξία τους στις 31.12.96 ως εξής:

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσεως	Αξία κτήσεως	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπροσαρμ οσμένη αξία	Υπεραξία
Γήπεδο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1991	75,000	1.80	135,000 (145,000)	60,000
Κτίριο Α (αντικειμενική	1991	416,667	1.60	666,667	250,000

αξία 31.12.96)				(700,000)	
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		200,000	1.60	320,000	120,000
Γήπεδο Β (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1992	145,454	1.55	225,454 (230,000)	80,000
Κτίριο Β (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1992	628,571	1.35	848,571 (900,000)	220,000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		285,714	1.35	385,714	100,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές απο αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων"					390,000

31.12.96

10	Εδαφικές Εκτάσεις		140,000	
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		140,000	
10.00.00	Γήπεδο Α		60,000	
10.00.01	Γήπεδο Β		80,000	
41				140,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	140,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	140,000		
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92				
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα		470,000	
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		470,000	
11.00.00	Κτίριο Α		250,000	
11.00.01	Κτίριο Β		220,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων			470,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	470,000		
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92				
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		220,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	220,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	220,000		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων			220,000

11.00.00	Κτίριο Α	250,000	
11.00.01	Κτίριο Β	220,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		470,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	470,000	
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
<hr/>			
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		220,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	220,000	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	220,000	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		220,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
<hr/>			

Με τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 390,000 το οποίο στη συνέχεια θα πρέπει να μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

2.3.1. Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων στην περίπτωση που η αντικειμενική αξία των ακινήτων είναι μικρότερη εκείνης που προκύπτει με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Στην περίπτωση αυτή, για τα ακίνητα εκείνων των επιχειρήσεων, των οποίων με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού η αντικειμενική αξία είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου περιορίζεται υποχρεωτικά, στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρία στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της ένα ακίνητο. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η αντικειμενική αξία του γηπέδου είναι δρχ. 80,000 και του κτιρίου 200,000. Οι αναπροσαρμοσμένες αξίες 31.12.96 βάσει των συντελεστών είναι 75,000 δρχ. για το γήπεδο και 281,000 δρχ. για το κτίριο.

($160,000 \cdot 1.60 + 20,000 \cdot 1.25$) είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει στις 31.12.96 με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού δρχ. 200,000 (177,776+22,224), η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων θα γίνει με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

Εαν το κόστος κτήσης του κτιρίου στις 31.12.96 ανέρχεται στις 180,000 δρχ. και αποτελείται από την αρχική αξία του κτιρίου μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1992 δρχ. 160,000 πλέον τις προσθήκες του 1993 δρχ. 20,000 τότε η αναπροσαρμογή του παραπάνω κτιρίου δεν θα γίνει με τους συντελεστές του Ν.2065/92 αλλά με τον ενιαίο συντελεστή 1.1111 ο οποίος προσδιορίστηκε ως εξής:

$$\text{Αντικειμενική αξία ακινήτου 31.12.96} / \text{Αξία κτήσης ακινήτου 31.12.96} = 200,000 / 180,000 = 1.1111$$

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσεως	Αξία κτήσεως	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπροσαρμ οσμένη αξία	Υπεραξία
Γήπεδο (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1991	41,666	1.80	75,000 (80,000)	33,334 -
Κτίριο (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1991	160,000	1.1111	177,776 (200,000)	17,776
Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95		30,000	1,1111	33,333	3,333
Προσθήκες κτιρίου Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95	1993	20,000 10,000	1.1111 1.1111	22,224 11,111	2,224 1,111
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων"					48,890

<u>31.12.96</u>			
10	Εδαφικές Εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο	33,334	
41			
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		33,334
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
<hr/>			
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα		
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο	20,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		20,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
<hr/>			
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	4,444	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		4,444
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			

Με τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 48,890 το οποίο στη συνέχεια θα πρέπει να μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

2.3.2. Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων στην περίπτωση που η αντικειμενική αξία των ακινήτων είναι μικρότερη της αξίας κτήσεως

Επίσης προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων, είναι δυνατόν η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

Παράδειγμα: Α.Ε. στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα τα οποία ευρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η Α.Ε. αναπροσάρμοσε στις 31.12.92 το γήπεδο Α και το κτίριο Α και προέκυψαν οι παρακάτω αξίες δρχ. 80,000 και δρχ. 333,333. Επίσης αναπροσάρμοσε στις 31.12.96 την αξία των ακινήτων ως εξής:

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσεως	Αξία κτήσεως	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπροσαρμ οσμένη αξία	Υπεραξία
Γήπεδο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1985	80,000	1.80	144,000 (140,000)	- 60,000
Κτίριο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1987	333,333	1.60	533,333 (550,000)	200,000
Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95		200,000	1.60	320,000	120,000
Γήπεδο Β (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1990	90,000		90,000 (85,000)	-
Γήπεδο Γ (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1992	50,000		48,000 (50,000)	-
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές απο αναπροσαρμογή λουτών περιουσιακών στοιχείων"					140,000

31.12.96

10	Εδαφικές Εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο	60,000
41		
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λουτών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	60,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92		
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα	
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	

11.00.00	Κτίριο	200,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		200,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
<hr/>			
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	120,000	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		120,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
<hr/>			

Με τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 140,000 το οποίο στη συνέχεια θα πρέπει να μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Δεύτερο εδάφιο παραγράφου 3 άρθρου 21

Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και απο την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

Επομένως σύμφωνα 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 απο την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που αναφέρονται πιο πάνω για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, παρέχεται δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, με τον περιορισμό ότι σε κάθε

περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/96).

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων, ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των ακινήτων, θα πραγματοποιείται αποκλειστικά απο την επιχείρηση με κάθε πρόσφορο μέσο, απο το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτού (εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή απο την αρμόδια Δ.Ο.Υ., εκτίμηση αξίας απο τραπεζικούς οργανισμούς για λήψη δανείων κ.λ.π.).

Παράδειγμα: Α.Ε. στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα Α Β και Γ. Το ακίνητο Α βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Τα ακίνητα Β και Γ βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Η εταιρία αναπροσάρμοσε στις 31.12.92 το γήπεδο Α και το κτίριο Α και προέκυψαν αντίστοιχα αξίες δρχ. 100,000 και 400,000. Επίσης αναπροσάρμοσε τις αξίες αυτών στις 31.12.96 και τις νέες αξίες τις σύγκρινε με τις αντικειμενικές και τις αγοραίες αυτών ως εξής:

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσεως	Αξία κτήσεως	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπροσαρμ οσμένη αξία	Υπεραξία
Γήπεδο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1990	100,000 100,000	1.80	180,000 (140,000)	- 40,000
Κτίριο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1990	400,000	1.60	640,000 (700,000)	240,000
Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95		233,333	1.60	373,333	140,000
Γήπεδο Β (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1992	90,900 (90,900)	1.55	140,900 (130,900)	50,000 ⁽¹⁾ 40,000

Γήπεδο Γ (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1993	200,000	1.35	270,000 (300,000)	70,000 -
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές απο αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων"					260,000

Σημείωση(1). Επειδή η αγοραία του γηπέδου Β είναι μικρότερη της αναπροσαρμοσμένης αξίας με βάση τις διατάξεις του Ν.2065/92 η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να επιλέξει είτε την αναπροσαρμοσμένη είτε την πραγματική. Στο παράδειγμα υποθέτουμε ότι η επιχείρηση επέλεξε την αναπροσαρμοσμένη.

31.12.96

10	Εδαφικές Εκτάσεις		160,000	
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		160,000	
10.00.00	Γήπεδο Α		40,000	
10.00.01	Γήπεδο Β		50,000	
10.00.02	Γήπεδο Γ		70,000	
41				
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92			160,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92				

11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα			
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων			
11.00.00	Κτίριο		240,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92			240,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92				

41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων			
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		140,000	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων			140,000

Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92

Με τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 260,000 το οποίο στη συνέχεια θα πρέπει να μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

2.4. Παράγραφος 4 άρθρου 21

Οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Σύμφωνα με την άνω διάταξη, οι επιχειρήσεις που θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους είναι υποχρεωμένες να αναγράφουν στους ισολογισμούς των χρήσεων 1996, 1997, 1998 και 1999 ότι προέβησαν στην αναπροσαρμογή του έτους 1996.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

Άρθρο 22, Ν.2065/92 ⁽¹⁾

3.1. Η διαδικασία για αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων βάσει της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ. 1281/1996.

Έχοντας υπόψη:

α. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν.2065/92 σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν απο το έτος 1992 και μετά, ανα τετραετία, την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους.

β. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν.2065/92, σύμφωνα με τις οποίες η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.

γ. Την ποσοστιαία μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών καταναλωτή κατά τα έτη 1991-1995, βάσει των στοιχείων της ΕΣΥΕ.

δ. Τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν.2065/92, σύμφωνα με τις οποίες οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων απο το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

(1) Το άρθρο 22 μετά την έναρξη και της ισχύος του Ν.2443/96 καταργήθηκε και αντ' αυτού εφαρμόζεται η Α.Υ.Ο. 1115944/96 πολ./1281.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 1996, ισχύουν τα εξής:

1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1991, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τα οριζόμενα από τα άρθρα 21 και 22 του ν. 2065/92
2. Για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία τους κατά το έτος 1992, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απόκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1991, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 1991.
3. Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/72 ή του Ν.2166/1993 από την 1η Ιανουαρίου 1992 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.
4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα πραγματοποιηθεί, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 21 του ν.2065/92, με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας με τους πιο κάτω συντελεστές.

α. Η αξία των ακινήτων, που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1991, με συντελεστή 1,80 προκειμένου για γήπεδα και 1,60 προκειμένου για κτίρια.

β. Η αξία των ακινήτων, που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 1992 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1992, με συντελεστή 1,55 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.

γ. Η αξία των ακινήτων, που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 1993 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1993, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,25 προκειμένου για κτίρια.

δ. Η αξία των ακινήτων, που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 1994 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1994, με συντελεστή 1,20 προκειμένου για γήπεδα και 1,10 προκειμένου για κτίρια.

ε. Η αξία των ακινήτων, που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 1995 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1995, με συντελεστή 1,10 προκειμένου για γήπεδα και 1,05 προκειμένου για κτίρια.

Η αξία των ακινήτων, που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 1996 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Ομοίως οι επιχειρήσεις που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.2166/93 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα με το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1995.

5. Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από τον χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο αναπροσαρμόζονται στο συνολό τους, με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

6. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο.
7. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται και επί των ακινήτων των βιομηχανικών περιοχών της Α.Ε. "Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανίας Αναπτύξεως" (ΕΤΒΑ). Ως αξία κτήσης αυτών λαμβάνεται αυτή που προέκυψε από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν.2065/92.
8. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

3.2. Σε ποιες αξίες γίνεται η αναπροσαρμογή

Οι αξίες στις οποίες γίνεται η αναπροσαρμογή είναι της κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων, όπως εμφανίζονται κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής στα βιβλία της εταιρίας. Αν τα συγκεκριμένα ακίνητα είναι αποσβέσιμα, ανάλογα αναπροσαρμόζονται και οι σωρευμένες αποσβέσεις.

Όπως είναι γνωστό, τα ακίνητα παρακολουθούνται αναλυτικά στο Μητρώο παγίων, με βάση τις σαφείς διατάξεις που προβλέπονται από το ΕΓΛΣ. Η αναπροσαρμογή, επομένως δεν επιδρά στα ακίνητα συνολικά, ή κατά λογαριασμό της γενικής λογιστικής, αλλά στο κάθε ένα ατομικά, με βάση την καταγραφή τους στο μητρώο και η επιδρασή στη λογιστική είναι δευτερογενής. Ο αναλυτικός αυτός υπολογισμός και η λογιστική παρακολούθηση, έχει σημασία και σχετίζεται με τον υπολόγισμό των μελλοντικών αποσβέσεων και επομένως με την επιβάρυνση του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων. Η αναφορά στο ζήτημα γίνεται, γιατί έχει παρατηρηθεί στο παρελθόν, η υπεραξία της αναπροσαρμογής μιας κατηγορίας αποσβέσιμων παγίων, να αντιμετωπίζονται συνολικά σαν αξία κτήσης που λογίζεται

κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, όχι αναλυτικά κατά πάγιο, αλλά συνολικά. Ο χειρισμός αυτός έχει σαν συνέπεια, αν οι αποσβέσεις μελλοντικά λογίζονται επί της “συνολικής” αξίας αναπροσαρμογής με τους νόμιμους συντελεστές, να αποσβεστεί το πάγιο και να παραμείνει για απόσβεση η υπεραξία που το αφορά και φυσικά είναι λανθασμένος.

Όπως επίσης είναι γνωστό, ο νόμος παρέχει στις επιχειρήσεις την ευχέρεια να διενεργήσουν μειωμένες αποσβέσεις ή να μην διενεργήσουν και καθόλου αποσβέσεις σε μια χρήση. Η νομοθεσία για τις αναπροσαρμογές αγνοεί τελείως αυτό το γεγονός και προβλέπει ότι η αναπροσαρμογή θα γίνει με βάση τα υπόλοιπα των βιβλίων κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής. Η ρύθμιση αυτή συνεπάγεται βέβαια αυξημένο φόρο υπεραξίας, σε σχέση με την περίπτωση που θα είχαν διενεργηθεί κανονικά οι αποσβέσεις, αλλά έχει αρνητική επίδραση στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων, όπως φυσικά έχει επίδραση και γενικότερα η δυνατότητα επιλογής διενέργειας ή μη πλήρων αποσβέσεων. Κατά την ίδια λογική, όταν έχουν διενεργηθεί υπεραποσβέσεις (πρόσθετες ή επιταχυνόμενες αποσβέσεις), με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων, η αναπροσαρμογή θα γίνει με βάση τα υπόλοιπα των βιβλίων και φυσικά η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί με μικρότερο φόρο υπεραξίας, απ’ ότι αν διενεργούσε μόνο τις προβλεπόμενες τακτικές αποσβέσεις.

3.3. Εταιρείες που προήλθαν από μετασχηματισμό.

Για τα πάγια που από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, προκειμένου να γίνει μετασχηματισμός του Ν.Δ. 1297/1972, σαν έτος αναφοράς, λαμβάνεται το έτος που έγινε ο μετασχηματισμός.

Για τα πάγια που αφορούν μετασχηματισμούς του Ν.2166/93, σαν έτος αναφοράς λαμβάνεται το έτος αρχικής κτήσης ή προηγούμενης αναπροσαρμογής του παγίου.

Για τις εταιρίες που μετασχηματίστηκαν στο διάστημα 1992-1996, με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, σαν αξία κτήσης λαμβάνεται η αξία με την οποία τα πάγια εμφανίζονται στο βιβλίο της εταιρίας που προέκυψε από τον μετασχηματισμό και σαν έτος αναφοράς για προσδιορισμό του συντελεστή, το έτος που έγινε ο μετασχηματισμός αν πρόκειται για πάγια που εισφέρθηκαν ή το έτος κτήσης για τα πάγια που αποκτήθηκαν κατόπιν και τα πάγια της τυχόν απορροφώσας εταιρίας.

Όπως είναι γνωστό, με βάση τον πιο πάνω νόμο, τα πάγια αποτιμούνται σε τρέχουσες τιμές, για τις μετατρεπόμενες και συγχωνευόμενες επιχειρήσεις, ενώ στην περίπτωση της απορρόφησης, εκτιμώνται σε τρέχουσες τιμές μόνο τα πάγια της απορροφούμενης εταιρίας και όχι της απορροφώσας.

Κατά συνέπεια με αυτή την εκτίμηση και την αποτυπωσή της στα βιβλία, έχει γίνει η διόρθωση από την επίδραση του πληθωρισμού για αυτά τα πάγια.

Έτσι, σαν έτος “κτήσης” για τα πάγια που αποτιμήθηκαν σε τρέχουσες τιμές, λαμβάνεται το έτος που έγινε ο μετασχηματισμός, ενώ για τα πάγια της απορροφώσας εταιρίας που δεν αποτιμούνται λογιστικά σε τρέχουσες τιμές, εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις που προαναφέρθηκαν στην πιο πάνω παράγραφο.

Αντίθετα, με τον Ν.Δ.1297/1972, οι μετασχηματισμοί που έγιναν με τον Ν.2166/93, δεν συνεπάγονται αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες τιμές, αλλά όλες οι εγγραφές των παγίων γίνονται με βάση τις λογιστικές αξίες που εμφανίζονται στα βιβλία.

Κατά συνέπεια, για τις περιπτώσεις αυτές, σαν αξία θα ληφθεί επίσης η αξία των βιβλίων, αλλά σαν έτος αναφοράς για τον προσδιορισμό του συντελεστή θα

ληφθεί το έτος κτήσης του παγίου,, ανεξάρτητα αν αποκτήθηκε απο εταιρία που πλέον δεν υφίσταται γιατί απορροφήθηκε.

3.4. Αναπροσαρμογή κτιρίων που έχουν υπαχθεί στο σύστημα των κρατικών επιχορηγήσεων.

Προκειμένου για επενδύσεις σε κτίρια που έχουν υπαχθεί στο σύστημα των κρατικών επιχορηγήσεων το Υπουργείο Οικονομικών, αρχικά είχε δεχθεί όπως τα ποσά των καταβαλλόμενων επιχορηγήσεων να καταχωρούνται σε μείωση της αξίας κτήσεως του κτιρίου, με αποτέλεσμα ως αξία κτήσεως του κτιρίου που αναπροσαρμόσθηκε με βάση τις διατάξεις της Υπουργικής Απόφασης Ε.2665/1988 λήφθηκε η αξία κτήσεως αυτού μειωμένη κατά το ποσό των επιχορηγήσεων που εισέπραξε η επιχείρηση απο το Δημόσιο μέχρι του χρόνου αναπροσαρμογής του άνω κτιρίου (Υπουργείο Οικονομικών Ε10533/πολ.216/1988).

Επειδή η άνω άποψη του Υπουργείου Οικονομικών δεν ήταν σύμφωνη με τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. το Υπουργείο Οικονομικών στη συνέχεια αποδέχθηκε τις απόψεις του Ε.Γ.Α.Σ. με αποτέλεσμα τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράτουν οι επιχειρήσεις να μην τα καταχωρούν σε μείωση της αξίας κτήσεως του παγίου, αλλά στο λογαριασμό 41,10 “Επιχορηγήσεις Επενδύσεων” (Υπουργείο Οικονομικών 1040321/πολ.1093/1992).

Στις οδηγίες που έδωσε αρχικά το Υπουργείο Οικονομικών για την αναπροσαρμογή των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του ν.2065/92 (σχετ.εγκύκλιος 1112918/πολ.1248/1992) δεν αναφέρει κάτι σχετικό για την αναπροσαρμογή των επιχορηγηθέντων κτιρίων.

Στη συνέχεια, το Υπουργείο Οικονομικών, στις διευκρινίσεις που έδωσε για την αναπροσαρμογή των ακινήτων στις 31.12.96, αναφέρει ότι για τα κτίρια των

επιχειρήσεων (βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφεία κ.λ.π.), των οποίων η κατασκευή έχει περατωθεί μέχρι την 31.12.95 και έχουν επιχορηγηθεί και η επιχείρηση την εισπραχθείσα επιχορήγηση την εμφάνισε στο λογαριασμό 41.10 “Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων” (μεταφέροντας στο τέλος της χρήσεως το δουλεμένο μέρος της επιχορήγησης στο λογαριασμό 81.01.05 “Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων” σύμφωνα με την άνω γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ.), η αναπροσαρμογή θα γίνει ως εξής:

Θα αναπροσαρμόσουν με τον ίδιο συντελεστή: α) το συνολικό κόστος του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί, β) οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την προηγούμενη χρήση και γ) το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 “Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων”, όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης του υπολοίπου της επιχορήγησης (καθώς και των αποσβέσεων) είναι ο ίδιος που χρησιμοποιήθηκε για την αναπροσαρμογή των κτιρίων (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

3.5. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων.

Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 22 του Ν.2065/92 και της παρ.5 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1996 (βλεπε προηγ. παράγρ.) ορίζεται ότι, οι αποσβέσεις (τακτικές-πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι την προηγούμενη απο το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοστούν στο συνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσης του.

Δηλαδή η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν σε κάθε κτίριο μέχρι την 31.12.95 προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 31/12 και μέχρι

30.06.96 για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 30.06 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

3.6. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων όταν η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα.

Στις περιπτώσεις, όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων που προκύπτει με τους συντελεστές αναπροσαρμογής είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, περιορίζεται υποχρεωτικά στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ή της πραγματικής αξίας των ακινήτων. Στις περιπτώσεις αυτές έπεται ότι, και οι αποσβέσεις επί της αξίας των κτιρίων αυτών, αναπροσαρμόζονται στο συνολό τους, με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996)

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρία στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της το παρακάτω ακίνητο Α. Το ακίνητο ευρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και επίσης η ανέγερση του κτιρίου έχει επιχορηγηθεί με βάση τις διατάξεις του 1892/1990. Η ανώνυμη εταιρία αναπροσάρμοσε την αξία αυτού στις 31.12.96 ως εξής :

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσης	Αξία κτήσης	Συντ/στης Αναπρ/γης	Αναπροσαρ-μοσμένη Αξία	Υπεραξία -
Γήπεδο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1991	150,000	1.80	270,000 (300,000)	120,000 -
Κτίριο Α (αντικειμενική αξία 31.12.96)	1991	500,000	1.60	800,000 (900,000)	300,000 -
Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95		300,000	1,60	480,000	180,000
Επιχορήγηση κτιρίου					

πιστωτικό υπόλοιπο λλσμου 41.10 στις 31.12.96		100,000	1.60	160,000	60,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές απο αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων"					180,000

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η εταιρεία προκειμένου να εμφανίσει στα βιβλία της τις οικονομικές μεταβολές απο την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, θα προβεί στις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

31.12.96					
10	Εδαφικές Εκτάσεις			120,000	
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		120,000		
10.00.00	Γήπεδο Α		120,000		
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων				120,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		120,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		120,000		
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92					
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα			300,000	
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		300,000		
11.00.00	Κτίριο Α		300,000		
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων				300,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		300,000		
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92					
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων			180,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		180,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		180,000		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων				180,000
11.99.00.00	Κτίριο Α		180,000		
Αναπροσαρμογή αποσβέσεων βάσει του Ν.2065/92					
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπρ/γής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων			60,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		60,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92		60,000		
41.10	Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων				60,000

41.10.00 Επιχορήγηση Ν.1892/90 κτιρίου Α 60,000
 Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή της επιχορηγήσεως του κτιρίου Α βάσει του Ν.2065/92

3.7. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων όταν η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται με την πραγματική αξία αυτών.

Στην περίπτωση που το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η επιχείρηση έχει την δυνατότητα όταν η πραγματική αξία των ακινήτων είναι μικρότερη αυτής που προκύπτει απο την αναπροσαρμογή βάσει των συντελεστών της προηγούμενης παρ.3.1 να επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία την μικρότερη πραγματική. Εάν η επιχείρηση επιλέξει την μικρότερη πραγματική αξία του κτιρίου τότε θα αναπροσαρμόζει ανάλογα και τις αποσβέσεις.

Παράδειγμα: Ανώνυμη Εταιρία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της το παρακάτω ακίνητο Α. Το ακίνητο Α βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Με βάση έκθεση πολιτικού μηχανικού προσδιόρισε την πραγματική αξία αυτού στις 31.12.96 ως εξής:

Ακίνητα	Πραγματικές αξίες ακινήτων στις 31.12.96 (Δρχ.)	Αξία κτήσης ακινήτων στις 31.12.96 (Δρχ.)
Γήπεδο Α	80,000	70,000
Κτίριο Α	300,000	285,000
Σύνολο	380,000	355,000

Επειδή οι άνω πραγματικές αξίες είναι μικρότερες των αντίστοιχων που προκύπτουν βάσει των συντελεστών του Ν.2065/92, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να επιλέξει μεταξύ των πραγματικών και των αναπροσαρμοσμένων αξιών με τους συντελεστές του ν.2065/92.

Έστω ότι η Α.Ε. επέλεξε τις πραγματικές αξίες. Με βάση τις αξίες αυτές η αναπροσαρμογή των ακινήτων στις 31.12.96 θα γίνει με συντελεστή:

$$300,000/285,000=1,0526$$

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσεως	Αξία κτήσεως	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπρ/σμένη αξία	Υπεραξία
Γήπεδο (πραγματική αξία 31.12.96)	1994	70,000	1.20	84,000	-
		70,000		(80,000)	10,000
Κτίριο (πραγματική αξία 31.12.96)	1995	250,000	1.10	275,000	-
		250,000	1.0526	(263,150)	13,150
Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95		200,000	1.0526	210,520	10,520
Προσθήκες κτιρίου (πραγματική αξία 31.12.96)	1995	35,000	1.05	36,750	-
		35,000	1.0526	(36,850)	1,850
Αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες μέχρι 31.12.95		10,000	1.0526	10,526	526
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές απο αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων"					13,594

31.12.96

10	Εδαφικές Εκτάσεις		10,000
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα	10,000	
10.00.00	Γήπεδο Α	10,000	
41			10,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	10,000	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	10,000	
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			

11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα		15,000
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	15,000	
11.00.00	Κτίριο Α	15,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών		15,000

περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	15,000	
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		11,046
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	11,046	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	11,046	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		11,046
11.99.00.00	Κτίριο Α	11,046	
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			

3.8. Αναπροσαρμογή αποσβέσεων δαπανών προσθηκών και βελτιώσεων ακινήτων.

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 προσθήκες και βελτιώσεις, θα αναπροσαρμοστεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.95 ή 30.06.96 κατά περίπτωση, (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοστεί για το κτίριο που αφορούν. Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός απ' 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 διαχωρισθούν και θα αναπροσαρμοστούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κυρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρία στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της το ακίνητο Α. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η Α.Ε. αναπροσάρμοσε στις 31.12.92 το Γήπεδο και το

Κτίριο και προέκυψαν αντίστοιχες αξίες δρχ. 125,000 και δρχ. 466,666 . Επίσης αναπροσάρμοσε την αξία αυτού στις 31.12.96 ως εξής:

Περιγραφή ακινήτου	Έτος κτήσεως	Αξία κτήσεως	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπροσαρμ οσμένη αξία	Υπεραξία
Γήπεδο αντικειμενική αξία 31.12.96	1984	125,000	1.80	225,000 250,000	100,000
Κτίριο αντικειμενική αξία 31.12.96	1989	466,666	1.60	746,666 1,400,000	280,000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		166,666	1.60	266,666	100,000
Προσθήκες Κτιρίου	1992	428,571	1.35	578,571	150,000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		171,428	1.35	231,428	60,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές απο αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων"					370,000

Σημείωση: Η αντικειμενική αξία του κτιρίου 31.12.96 δρχ. 1,400,000 συγκρίνεται με την αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία κτήσεως του κτιρίου (υπόλοιπο 31.12.96) δρχ. 746,666 πλέον την αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως των προσθηκών (υπόλοιπο 31.12.96) 578.571 δρχ.

31.12.96

10	Εδαφικές Εκτάσεις		100,000
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα	100,000	
10.00.00	Γήπεδο Α	100,000	
41			100,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	100,000	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	100,000	
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92			
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα		430,000
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	430,000	
11.00.00	Κτίριο Α	430,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		430,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	430,000	

Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92

41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων	160,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	160,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	160,000
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	160,000
11.99.00.00	Κτίριο Α	160,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92		

3.9. Περίπτωση που η επιχείρηση δεν διενήργησε αποσβέσεις.

Αν για οποιοδήποτε λόγο η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες απο το Π.Δ.88/1973 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι την 31.12.96 ή 30.06.97, κατά περίπτωση και οι οποίες εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης (Υπουργείο Οικονομικών 129550/πολ. 1315/1996).

3.10. Ακίνητα αποσβεσμένα εξ' ολοκλήρου.

Προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.95 ή 30.06.96 κατά περίπτωση έχει αποσβεστεί εξ' ολοκλήρου, το Υπουργείο Οικονομικών στις οδηγίες που έδωσε αναφέρει ότι δεν θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών, αφού στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας την αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία αναπροσαρμογής (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996). Σημειώνεται ότι στην προηγούμενη αναπροσαρμογή έτους 1992 το Υπουργείο Οικονομικών είχε δεχθεί ότι τα αποσβεσμένα 100% κτίρια θα αναπροσαρμόζονται παρότι και στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει υπεραξία (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992).

3.11. Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων δεν τροποποιεί τα οικονομικά και φορολογικά αποτελέσματα.

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν.2065/92 και της παρ. 6 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ. 1281/1996 (βλέπε προηγούμενη παρ. 3.1) ρητά ορίζεται ότι μετά την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα (ζημιές ή κέρδη) φορολογητές ή όχι, των επιχειρήσεων τα οποία έχουν προκύψει κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων διαχειριστική χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΜΦΑΝΙΣΗ - ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Άρθρο 23 , Ν.2065/1992

Παράγραφος 1 του άρθρου 23 :

Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος νόμου, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ και ΖΗΜΙΑΙ".

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του παρόντος νόμου από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων , με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου νόμου και στην 1115944/10616/πολ. 1281/30.10.96 Α.Υ.Ο. θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ και ΖΗΜΙΑΙ" ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημιάς αυτής έχει αναγνωρισθεί ή όχι από τον φορολογικό έλεγχο.

Η αφαίρεση της ζημιάς θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία και το υπόλοιπο ποσό της ζημιάς που θα απομείνει θα κεφαλαιοποιηθεί όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Η διαφορά αναπροσαρμογής καταχωρείται στο λογαριασμό 41.07 "Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων", ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιο λογαριασμό κατά νόμο περί αναπροσαρμογής και σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε εταιρείας.

Εάν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων, τα ποσά τους θα μεταφερθούν από τους λογαριασμούς 42.01 και 42.02 για συμψηφισμό, όπως ορίζεται στην άνω διάταξη (άρθρο 23 , παρ. 1,

N.2065/92) στη χρέωση του λογαριασμού 41.07 “Διαφορές απο Αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων”.

4.1. Υπολογισμός και αντιμετώπιση της υπεραξίας.

Η υπεραξία δεν επιδρά στα οικονομικά αποτελέσματα των χρήσεων που αφορά, αλλά κατ’ ευθείαν στη καθαρή θέση της επιχείρησης.

Με την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής, ή τους υπολογισμούς για τις εξαιρέσεις που προαναφέρθηκαν θα προκύψει μια χρεωστική διαφορά που θα επιδράσει αυξητικά στην αξία κτήσεως των παγίων και μία πιστωτική διαφορά που θα επιδράσει αυξητικά στα αποσβεσμένα πάγια που αφορά η αναπροσαρμογή.

Η συμψηφιστική διαφορά των πιο πάνω ποσών αφορά τη πιο πάνω “**υπεραξία**” της αναπροσαρμογής, η οποία θα μεταφερθεί σε πίστωση του ειδικού λογαριασμού της καθαρής θέσης. Το πιστωτικό υπόλοιπο της υπεραξίας, συμψηφίζεται με τυχόν υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων, το δε χρεωστικό που θα απομείνει θα κεφαλοποιηθεί, αν μεν πρόκειται για ατομική επιχείρηση αμέσως, αν πρόκειται δε για, προσωπική εταιρία, συνεταιρισμό, εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμη εταιρία, η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου πρέπει να γίνει μέχρι του τέλους του δευτέρου έτους απο τον χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31.12.98.

Δεν γίνεται αναφορά στον χρόνο κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας, για τις άλλες νομικές μορφές. Στο βαθμό όμως που όλες έχουν συλλογικά όργανα, τα οποία πρέπει να αποφασίσουν για την αύξηση, όλες οι νομικές μορφές, εκτός της ατομικής επιχείρησης, ισχύει το πιο πάνω περιθώριο της διετίας.

Η διαδικασία της αύξησης κεφαλαίου ιδιαίτερα για τις ανώνυμες εταιρίες είναι σχετικά σύνθετη, αλλά δεν αποτελεί αντικείμενο αυτού του άρθρου, αφού υπάρχουν σημαντικά περιθώρια μέχρι τα χρονικά όρια της πραγματοποιησής της.

4.2. Κεφαλαιοποίηση της αξίας αναπροσαρμογής

Παρ. 2 του άρθρου 23, Ν. 2065/92 :

Όπως τροποποιήθηκε με τον άρθρο 20 του Ν.2443/1996 αναφέρεται :

Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται ως εξής :

- α) Στις ατομικές επιχειρήσεις με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής .
- β) Στις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, που θα γίνει σύμφωνα με όσα ορίζονται απο τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους απο το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31.12.98 αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται απο τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση καταστατικού κ.τ.λ.) 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 απο τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με το σύνολο των συνεταιριστικών μερίδων. 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 απο το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι 31.12.98 με τροποποίηση του καταστατικού τους, απο τη γενική συνέλευση των συνεταιίρων.
- δ) Οι Ε.Π.Ε. θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους .

Τ. Ε. Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΙΒΑΓΓΕΛΗ

ε) Οι Α.Ε. ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους.

Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

4.3. Διαδικασία λήψης απόφασης.

Όταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου επιβάλλεται από διάταξη νόμου, όπως του συγκεκριμένου νόμου (2065/92) τότε η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου δεν είναι υποχρεωτικό να γίνει:

α) Με αυξημένη απαρτία.

β) Με τροποποίηση του περί μετοχικού κεφαλαίου άρθρου και καταστατικού.

Έτσι η διαδικασία λήψης απόφασης της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων πραγματοποιείται από τη συνήθη Γ.Σ. και χωρίς τροποποίηση του καταστατικού.

4.4. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τις Α.Ε.

Οι Α.Ε. ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο θα κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους με αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου που θα λάβει χώρα μέχρι και το τέλος του δευτέρου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής ήτοι μέχρι 31.12.98 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

Η αύξηση αυτή θα γίνει , είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε και με τους δύο τρόπους. Σε περίπτωση έκδοσης νέων μετοχών οι νέες αυτές μετοχές θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους, κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν. Παλαιοί μέτοχοι στους οποίους διανέμονται οι μετοχές αυτές, είναι εκείνοι που κατέχουν την ιδιότητα του μετόχου κατα 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 απο την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Οι προηγούμενοι νόμοι αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων ανέφεραν ότι η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης με την οποία αποφασίζεται η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανατρέχει στο χρόνο δημοσίευσεως του νόμου αυτού και επομένως οι νέες μετοχές θα διανεμηθούν στους μετόχους του χρόνου αυτού

4.4.1. Περίπτωση που η υπεραξία δεν διαιρείται σε ακέραιο αριθμό μετοχών.

Στην περίπτωση που η Α.Ε. επιλέξει την έκδοση νέων μετοχών, αν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενο με την ονομαστική αξία κάθε μετοχής, δώσει αριθμό μετοχών που δεν μπορούν να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις Α.Ε. στις περίπτωση αυτή να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν απο το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχει σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που αντιστοιχει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω

ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λ/σμο 41.07 “Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων”.

4.5. Η λογιστική της κεφαλοποίησης της υπεραξίας Ν. 2065/92.

Η εγγραφή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας έχει ως εξής :

41	Αποθεματικά-Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων		10,000,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	10,000,000	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	10,000,000	
40	Κεφάλαιο		10,000,000
40.00	Καταβλημένο Μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	10,000,000	
Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 10 εκατομμύρια με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν. 2065/92			

Στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται χωρίς τροποποίηση του καταστατικού, η πράξη της αύξησης ισχύει απο την μέρα που το Διοικητικό Συμβούλιο πιστοποιεί την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Η εν συνεχεία καταχώρησή τους στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών (Μ.Α.Ε.) έχει δηλωτικό χαρακτήρα, επομένως η Α.Ε. θα διενεργήσει την παραπάνω εγγραφή στα λογιστικά της βιβλία τη μέρα που το Δ.Σ. πιστοποιήσει την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου.

Στην αντίθετη περίπτωση όπου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θα χρειαστεί τροποποίηση καταστατικού ελέγχεται απο το Νομάρχη για τη νομιμότητα της πράξης, στη συνέχεια εκδίδεται απο αυτόν διοικητική πράξη έγκρισεως της πράξης και ολοκληρώνεται με την καταχώρηση της εγκριτικής πράξης στο Μ.Α.Ε.

4.6. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας απο τους συνεταιρισμούς .

Στους συνεταιρισμούς η αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου πραγματοποιείται υποχρεωτικά με αύξηση της συνεταιριστικής τους μερίδας, κατά το

ποσό που προκύπτει από την διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί, θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 23 του παρόντος νόμου μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι 31.12.98, με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη Γ.Σ. των συνεταιριών. (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Στην περίπτωση που η υπεραξία δεν διαιρείται σε ακέραιο αριθμό μερίδων τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4.4.1. ισχύουν ανάλογα και για τους συνεταιρισμούς.

4.7. Αλλοδαπές εταιρίες και επιχειρήσεις .

Η υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών και επιχειρήσεων, μπορεί να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του Παθητικού με τίτλο “Διαφορές αναπροσαρμογής Ν. 2065/92” ή να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογ/σμού “Κεφάλαιο”, αν υπάρχει, του υποκαταστήματος χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί καμία ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996). Στην περίπτωση που η υπεραξία μεταφερθεί στο λογαριασμό “Κεφάλαιο” δεν θεωρείται κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του Ν.Δ. 2687/1953, γιατί την προστασία αυτή απολαμβάνει το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται από την επιχείρηση.

4.8. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τις ατομικές και προσωπικές επιχειρήσεις .

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

β) Στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που θα γίνει, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 2065/92 μέχρι και το τέλος του δευτέρου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι 31.12.98, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κ.λ.π.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

4.9. Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τις Ε.Π.Ε. ⁽¹⁾

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου θα γίνει υποχρεωτικά με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων που θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς εταίρους κατά την αναλογία των μεριδίων τους.

Αν το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί διαιρούμενο με την ονομαστική αξία των μεριδίων, δώσει αριθμό μεριδίων που δεν μπορούν αυτά να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς εταίρους κατ' αναλογία των μεριδίων που κατέχουν, τότε ισχύουν τα αναγραφόμενα στην παρ. 4.4.1.

4.9.1 Η λογιστική αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν. 2065/92 από τις Ε.Π.Ε.

Η συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. πρέπει να συνέλθει εντός τριμήνου από τη λήξη της εταιρικής χρήσης (άρθρο 10 παρ. 3 Ν. 3190/1955). Η συνέλευση θα λάβει απόφαση για αύξηση κεφαλαίου.

⁽¹⁾ Όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 20 του Ν.2443/1996 και εφαρμόζεται επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που υποχρεούνται να προβούν οι επιχειρήσεις στο έτος 1996 και εφεξής.

Η διάταξη που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: "Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων, που υφίστανται στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης".

Στη συνέχεια εντός 20 ημερών οι εταίροι θα υποβάλλουν έγγραφη δήλωση περί αναλήψεως του κεφαλαίου. Εντός 10 ημερών απο τη λήξη του εικοσαημέρου πρέπει να καταρτιστεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο για την αύξηση του κεφαλαίου (άρθρο 40 , Ν. 3190/1955).

Επομένως την ημερομηνία που θα καταρτιστεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο, η Ε.Π.Ε. θα καταχωρήσει την ολοκλήρωση της αύξησεως του εταιρικού κεφαλαίου στα λογιστικά της βιβλία με την εξής εγγραφή:

41	Αποθεματικά-Διαφορές Αναπροσαρμογής -Επιχορηγήσεις Επενδύσεων		30,000,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	30,000,000	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	30.000,000	
40	Κεφάλαιο		30,000,000
40.06	Εταιρικό Κεφάλαιο	30,000,000	
40.06.00	Εταίρος "Κ" (30%)	9,000,000	
40.06.01	Εταίρος "Φ" (70%)	21,000,000	
Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 30 εκατομμύρια με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν. 2065/92			

4.10. Προθεσμία κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας - Συνέπειες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης .

Παρ. 3 του άρθρου 23

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών , των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης , καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους απο το χρόνο της αναπροσαρμογής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν κάνει μέσα στον χρόνο αυτόν αύξηση του κεφαλαίου, επιβάλλονται σε βάρος των υπευθύνων οι κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 56 του Ν. 2190/1920.

Επομένως με όσα ορίζει το παραπάνω άρθρο οι διαδικασίες για την αύξηση του κεφαλαίου, συνέπεια της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, πρέπει να

ολοκληρωθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του 2190/1920 μέχρι την 31.12.98. Σε περίπτωση κατά την οποία η εταιρεία δεν κεφαλαιοποιήσει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, σύμφωνα με την διαδικασία που προβλέπει ο Ν.2190/1920 και με τους τρόπους που ορίζει το άρθρο 23 (παρ. 2 περίπτωση ε) του Ν.2065/92, δεν πραγματοποιείται αυτοδικαίως αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Μετά την εκπνοή της παραπάνω προθεσμίας των 2 ετών από το έτος της αναπροσαρμογής, δεν επέρχεται αυτοδικαίως η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε., αλλά για να αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο απαιτείται απόφαση του ανωτάτου οργάνου αυτής που είναι η Γ.Σ. των μετόχων και δημοσίευση της απόφασης αυτής στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Παράδειγμα : Α.Ε. που κλείνει ισολογισμό 31.12.96 , έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα (δύο γήπεδα στα οποία η εταιρία έχει κτίσει και στα δύο από ένα κτίριο) για τα οποία ισχύουν τα εξής δεδομένα:

Το **Γήπεδο "Α"** είχε αγοραστεί το έτος 1989 και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/92 κατά το έτος 1992 εμφανίζεται με αξία 26,000,000 δρχ. Η αξία του γηπέδου αυτού με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.96) σε 52,000,000 δρχ. Το **Κτίριο "Α"** του οποίου η ανέγερση ολοκληρώθηκε μέσα στο 1992 εμφανίζεται με αξία κτήσης 110,000,000 δρχ. Με βάση το αντικειμενικό σύστημα η αξία του ανέρχεται το χρόνο της αναπροσαρμογής σε 160,000,000 δρχ. Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι 31.12.95 ανέρχονται σε 30,000,000 δρχ.

Το **Γήπεδο "Β"** κτήσης 1992 είναι 15,000,000 δρχ. Επί του γηπέδου έχει ανεγερθεί το **Κτίριο "Β"** η κατασκευή του οποίου ολοκληρώθηκε το 1994 και κόστισε 60,000,000 δρχ. Κατά το επόμενο έτος έγιναν προσθήκες ύψους 20,000,000 δρχ. στο εν λόγω κτίριο . Οι αντικειμενικές αξίες γηπέδου και κτιρίου την 31.12.96 ανέρχονται

σε 20,000,000 δρχ. και 84,000,000 δρχ. αντίστοιχα. Επί του κτιρίου έχουν ενεργηθεί μέχρι 31.12.95 αποσβέσεις 5,600,000 δρχ. απ τις οποίες οι 800,000 δρχ. αφορούν τις προσθήκες που έγιναν το έτος 1995.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού ΚΕΡΔΗ και ΖΗΜΙΕΣ που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατα το χρόνο αναπροσαρμογής είναι 17,625,946 δρχ.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η αξία των γηπέδων, κτιρίων και των αποσβέσεων μετά την αναπροσαρμογή τους, καθώς και η λογιστική υπεραξία που προκύπτει έχουν ως εξής:

Ι. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Α' ΓΗΠΕΔΩΝ

Χρόνος Κτήσης	Αξία κτήσης	Συντ/σης Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη Αξία	Αξία αντικειμενικού προσδιορισμού
Γήπεδο "Α" κτήσης 1989	26,000,000	1.80	46,800,000	52,000,000
Γήπεδο "Β" κτήσης 1992	15,000,000	1.55	23,250,000	20,000,000
ΣΥΝΟΛΟ	41,000,000		70,050,000	72,000,000

Επειδή η αντικειμενική αξία του Γηπέδου "Β" είναι μικρότερη της αναπροσαρμοστέας, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λάβουμε υπόψην μας σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21 την αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή τα 20.000.000 δρχ.

Αντίθετα στο Γήπεδο "Α" θα ληφθεί υπόψην η αναπροσαρμοστέα αξία (46,800,000) αφού η αντικειμενική (52,000,000) είναι μεγαλύτερη.

Επομένως η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων που θα εμφανιστεί στα βιβλία της εταιρείας θα έχει ως εξής:

Α γήπεδο κτήσης 1989 : 46,800,000 δρχ.

Β γήπεδο κτήσης 1992 : 20,000,000 δρχ.

ΣΥΝΟΛΟ 66,800,000 δρχ.

Β' ΚΤΙΡΙΩΝ

α) Βάσει συντελεστών αναπροσαρμογής

Χρόνος Κτήσης	Αξία κτήσης	Συντ/στης Αναπρ/γής	Αναπρ/σμένη Αξία	Προσθήκες 1995	Αναπρ/σμένη Αξία Προσθηκών
α. 1992	110,000,000	1.35	148,500,000		
β. 1994	60,000,000	1.10	66,000,000	20,000,000*1.05=	21,000,000
ΣΥΝΟΛΟ	170,000,000		214,500,000	20,000,000	21,000,000

β) Βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού

α. 1992 : 160,000,000 δρχ.

β. 1994 : 84,000,000 δρχ.

244,000,000 δρχ.

Κατά συνέπεια, για το κτίριο χρήσης 1992 ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί υπόψη η αυτή που προέκυψε με την χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής (148,500,000 δρχ.) καθώς είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την

31.12.96

Αντίθετα για το κτίριο κτήσης 1994 ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21, η αντικειμενική αξία των 84,000,000 δρχ. αφού είναι μικρότερη από αυτή που προέκυψε μετά την χρήση των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται από την 1115944/10616/πολ. 1281/1996 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επομένως η αναπροσαρμοσμένη αξία των κτιρίων θα εμφανιστεί στα βιβλία ως εξής :

- α. Κτίριο κτήσης 1992 : 148,500,000 δρχ. βάσει συντελεστού αναπροσαρμογής
- β. Κτίριο κτήσης 1994 : 84,000,000 δρχ. βάσει αντικειμενικής αξίας

ΣΥΝΟΛΟ 232,500,000 δρχ.

Γ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του πρώτου κτιρίου ελήφθη αυτή που προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή 1.35, οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.95 αποσβέσεις επί του κτιρίου αυτού, ύψους 30,000,000 δρχ. θα αναπροσαρμοσθούν με τον ίδιο συντελεστή (1.35).

Όμως σαν αναπροσαρμοσμένη αξία του δευτέρου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία, η αναπροσαρμογή του οποίου έγινε με τον συντελεστή 1.05 (84,000,000:80,000,000). Κατά συνέπεια οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.95 αποσβέσεις ύψους 5,600,000 δρχ. θα ενεργηθούν με τον προκύψαντα , σύμφωνα με τα πιο πάνω , συντελεστή 1,05 . Επομένως θα έχουμε :

■ α.κτιρίου : $30,000,000 * 1,35 = 40,500,000$ δρχ.

■ β.κτιρίου : $5,600,000 * 1,05 = 5,880,000$ δρχ.

Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων Αποσβέσεων : 46,380,000 δρχ.

II. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

A' Από Γήπεδα

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	66,800,000	
ΜΕΙΟΝ : Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	<u>41,000,000</u>	25,800,000
Λογιστική υπεραξία γηπέδων		25,800,000 (1)

B' Απο Κτίρια

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	232,500,000	
ΜΕΙΟΝ : Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	<u>190,000,000</u>	42,500,000 (2)

ΣΥΝΟΛΟ : 68,300,000(1+2)

Γ' Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	46,380,000	
ΜΕΙΟΝ: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	<u>35,600,000</u>	10,780,000

Δ' ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗ
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ 57,520,000
(1+2+3)

III. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Λογιστική Υπεραξία 57,520,000
ΜΕΙΟΝ : Χρεωστικό υπόλοιπο λογαριασμού
Κέρδη και Ζημιές 17,625,946
Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση 39,894,054

V. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η εταιρεία προκειμένου να εμφανίσει στα βιβλία της τις οικονομικές μεταβολές
απο την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, θα προβεί στις ακόλουθες
λογιστικές εγγραφές:

10	Εδαφικές Εκτάσεις	25,800,000
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα	25,800,000
10.00.00	Γήπεδο Α (46,800,000-26,000,000)	20,800,000
10.00.01	Γήπεδο Β (20,000,000-15,000,000)	5,000,000
41		
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	25,800,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	25,800,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92		
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα	42,500,000
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	42,500,000
11.00.00	Κτίριο Α (148,500,000-110,000,000)	38,500,000
11.00.01	Κτίριο Β (84,000,000-80,000,000)	4,000,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	42,500,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	42,500,000
Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96 βάσει του Ν.2065/92		
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων	10,780,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	10,780,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	10,780,000
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	10,780,000
11.99.00.00	Κτίριο Α	10,500,000
11.99.00.01	Κτίριο Β	280,000
Αναπροσαρμογή αποσβέσεων βάσει του Ν.2065/92		
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων	17,625,946
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας	17,625,946

41.07.00	λοιπών περιουσιακών στοιχείων Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	17,625,946	
88.03	Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη		17,625,946
Κάλυψη Ζημιών			

41.07 Διαφορές απο Αναπροσαρμογή Αξίας Π.Σ.	
10,780,000	25,800,000
17,625,946	42,500,000
Υπόλοιπο 39,894,054	
68,300,000	68,300,000

Περαιτέρω οι λογιστικές εγγραφές με τις οποίες θα αποικονιστεί η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους θα έχουν ως εξής για τη Α.Ε.:

41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων	39,894,054	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	39,894,054	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	39,894,054	
40.00	Καταβλημένο Μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		39,894,054
Κεφαλαιοποίηση Υπεραξίας			

και προκειμένου για Ε.Π.Ε.

41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων	39,894,054	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	39,894,054	
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	39,894,054	
40.06	Εταιρικό κεφάλαιο		39,894,054
Κεφαλαιοποίηση Υπεραξίας			

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Άρθρο 24, Ν. 2065/92

5.1. Οι διατάξεις των παρ. 1 & 2 του Αρθρου 24

Όπως τροποποιήθηκαν απο τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Ν.2443/1996:

1. Απο την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημιά που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφιστεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Η ζημιά που αφαιρείται απο την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κάμπινγκ δεν υπόκειται σε φορολογία το πενήντα τοις εκατό (50%) της υπεραξίας που προκύπτει απο την αναπροσαρμογή της αξίας ολοκλήρου του γηπέδου επί του οποίου υφίστανται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ.

2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις τοις εκατό (8%) για τα κτίρια.

Η αναπροσαρμογή που έγινε το 1992 φορολογήθηκε με ενιαίο συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) για γήπεδα και κτίρια.

5.1.1. Τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας υπεραξίας. Η φορολογική υπεραξία ταυτίζεται με την λογιστική.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 καθορίζουν τον τρόπο 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 δηλ. η φορολογητέα ταυτίζεται με τη λογιστική υπεραξία.

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

α) **Για τα γήπεδα - οικόπεδα.** Απο την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 4 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ. 1281/1996, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου - οικοπέδου.

β) **Για τα κτίρια.** Απο την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές της παρ. 4 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ. 1281/1996, θα αφαιρεθεί το ποσό των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων τους καθώς και η αναπόσβεστη αξία αυτών όπως προκύπτει απο τα βιβλία της επιχείρησης-κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

γ) **Γήπεδα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.** Ειδικά για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις καμπινγκ τα γήπεδα τα χωρίζει σε δύο κατηγορίες:

- Γήπεδα χρησιμοποιούμενα απο την επιχείρηση.
- Λοιπά γήπεδα.

Τα γήπεδα που χρησιμοποιούνται απο τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις καμπινγκ αναπροσαρμόζονται όπως και των άλλων επιχειρήσεων, όμως φορολογείται το πενήντα τοις εκατό (50%) της προκύπτουσας υπεραξίας. Στην κατηγορία περιλαμβάνονται τα γήπεδα η επιφάνεια των οποίων καλύπτεται:

α) Απο το ξενοδοχείο ή το κάμπινγκ (εστιατόρια , κοινοχρηστοι χώροι κ.λ.π.).

β) Άλλα κτίσματα που εξυπηρετούν την λειτουργία του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ ιδιοκτητευόμενα ή εκμισθούμενα (σούπερ μάρκετ , γυμναστήρια κ.λ.π.).

γ) Η υπόλοιπη ακάλυπτη επιφάνεια του γηπέδου εντός του οποίου έχει ανεγερθεί το ξενοδοχείο ή το κάμπινγκ.

δ) Άλλα γήπεδα που συμβάλλουν στη λειτουργία του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ προοριζόμενα για την εξυπηρέτηση των πελατών (αίθουσες κινηματογράφου, γήπεδα τένις κ.λ.π.).

Αντίθετα υπόκειται σε φορολογία ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας των γηπέδων που έχουν στη διαθεσή τους οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις κάμπινγκ και τα οποία είναι είτε μη οικοδομημένα είτε δεν εξυπηρετούν λειτουργίες της επιχείρησης όπως για παράδειγμα ενοικιαζόμενα γραφεία, καταστήματα (πλήν αυτών που αναφέρθηκαν παραπάνω) (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

Η υπεραξία που προκύπτει απο την αναπροσαρμογή, απο φορολογική άποψη; μπορεί να συμψηφιστεί, εφόσον η εταιρία το επιθυμεί, με τις φορολογικά αναγνωριζόμενες ή μη για συμψηφισμό σωρευμένες ζημιές, η δε διαφορά θα φορολογηθεί με 8% για τα κτίρια και 5% για τα γήπεδα.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, ενώ απο λογιστική άποψη συμψηφίζεται όλο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματα σε νέο", εφόσον φυσικά καλύπτεται απο την υπεραξία, απο φορολογική άποψη συμψηφίζεται μόνο εκείνο το μέρος των ζημιών που είναι φορολογικά εκπεστές κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής.

Επομένως και στις δύο περιπτώσεις κατ' αρχήν μιλάμε για ζημιές που έχουν δημιουργηθεί μέχρι 31.12.96.

Γεννάται ζήτημα για τον υπολογισμό του φόρου, στην περίπτωση που έχει προηγηθεί συμψηφισμός ζημιών, με δεδομένη την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών φορολόγησης για την υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων (στο παρελθόν δεν υπήρχε τέτοιο πρόβλημα αφού ο συντελεστής ήταν ενιαίος).

Όπως προκύπτει από το κατατεθέν υπό ψήφιση νομοσχέδιο, ο συμψηφισμός των ζημιών θα γίνει αναλογικά από υπεραξία των κτιρίων και των γηπέδων με βάση το σύνολο της υπεραξίας της κάθε κατηγορίας και επομένως αναλογικά θα υπολογιστεί και ο φόρος.

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος της υπεραξίας είναι άμεσα καταβλητέος σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις (3) μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντίστοιχου εξαμήνου.

5.1.2. Ποιά ποσό φορολογικής ζημιάς συμψηφίζεται με την υπεραξία .

Για την επιβολή του φόρου υπεραξίας των ακινήτων θα αφαιρεθεί η ζημιά που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα και όχι μόνο με τη ζημιά της χρήσης της οποίας ο ισολογισμός έκλεισε κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, αλλά και η ζημιά προηγούμενων χρήσεων κατά το μέρος που μπορούσε αυτή να μεταφερθεί στο χρόνο της αναπροσαρμογής .

5.1.3. Εκπίπτει η ζημιά που δηλώθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος .

Η φορολογική ζημιά , η οποία αφαιρείται από την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/92, αναγνωρίζεται όπως δηλώθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, έως ότου ελεγχθεί από τις

φορολογικές αρχές, για την ειλικρίνεια της ή όχι, παρεχοντάς της το δικαίωμα να τροποποιήσει την δήλωση υπεραξίας που είχε υποβάλει η επιχείρηση.

Παράδειγμα 1ο : Α.Ε. στις 31.12.96 έχει στην κυριότητά της τα ακίνητα Α και Β που βρίσκονται σε περιοχή όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η εταιρία αναπροσάρμοσε κατά την 31.12.96 την αξία των ακινήτων και προέκυψε έτσι λογιστική και φορολογική υπεραξία δρχ. 3.000.000. Τη λογιστική υπεραξία δρχ. 3.000.000 τη μείωσε με το χρεωστικό υπόλοιπο 31.12.96 του λογαριασμού 42.02 “Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων” δρχ. 2.850.000. Η φορολογική υπεραξία δρχ. 3.000.000 μειώθηκε με τις φορολογικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων δρχ. 2.850.000 (συμπίπτουν με τις λογιστικές) οι οποίες (φορολογικές ζημιές) κατανεμήθηκαν αναλογικά μεταξύ της φορολογικής υπεραξίας των γηπέδων ($2.850.000 : 3.000.000 * 1.000.000$) και των κτιρίων ($2.850.000 : 3.000.000 * 2.000.000$) και επί του υπολοίπου η Α.Ε. προσδιόρισε φόρο υπεραξίας Ν.2065/92 δρχ. 10.500.

Περιγραφή ακινήτου (1)	Έτος κτήσεως (2)	Αξία κτήσεως (3)	Συντελεστής αναπρ/γης (4)	Αναπρ/σμένη αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική αξία 931.12.96)	1991	750,000	1.80	1,350,000 1,500,000	600,000
Γήπεδο Β Αντικειμενική αξία (31.12.96)	1993	1,142,850	1.35	1,540,850 1,700,000	400,000
Κτίριο Α Αντικειμενική αξία (31.12.96)	1989	3,000,000	1.60	4,800,000 5,000,000	1,800,000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες μέχρι (31.12.95)		1,000,000	1.60	(1,600,000)	(600,000)
Κτίριο Β Αντικειμενική αξία (31.12.96)	1993	5,200,000	1.25	650,000 700,000	1,300,000
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες μέχρι (31.12.95)		2,000,000	1.25	(2,500,000)	(500,000)
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του ν.2065/92 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 “Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων”					3,000,000

Ακίνητα	Φορολογητέα αξία	Φορολογικές ζημιές	Υπόλοιπο για φορολογία	Φόρος Υπεραξίας	
				%	Ποσό
Γήπεδα	1,000,000	950,000	50,000	5	2,500
Κτίρια	2,000,000	1,900,000	100,000	8	8,000
Σύνολο	3,000,000	2,850,000			10,500

31.12.96

10	Εδαφικές εκτάσεις			
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		1,000,000	
10.00.00	Γήπεδο Α (1,350,000 - 750,000)	600,000		
10.00.01	Γήπεδο Β (1,542,850 - 1,142,850)	400,000		
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων			
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων			1,000,000
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	1,000,000		

Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.96

11	Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα		3,100,000	
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	3,100,000		
11.00.00	Κτίριο Α (4,800,000-3,000,000)	1,800,000		
11.00.01	Κτίριο Β (6,500,000-5,200,000)	1,300,000		
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων			3,100,000
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	3,100,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	3,100,000		

Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.96

41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		1,100,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	1,100,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	1,100,000		
11	Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα			1,100,000
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα	1,100,000		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	1,100,000		

Υπεραξία απο την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.96

41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		2,850,000	
41.07	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	2,850,000		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν.2065/92	2,850,000		
42	Αποτελέσματα εις νέο			2,850,000
42.02	υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων	2,850,000		
42.02.00	Χρήσεως 1993	500,000		

42.02.01	Χρήσεως 1994	850,000	
42.02.02	Χρήσεως 1995	1,500,000	
Κάλυψη Ζημιών			
81	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		10,500
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	10,500	
81.00.11	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων	10,500	
45	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		5,250
45.22	Ελληνικό Δημόσιο (Οφειλόμενοι φόροι)	5,250	
45.22.00	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων	5,250	
54	υποχρεώσεις απο φόρους - τέλη		5,250
54.09	Λοιποί φόροι	5,250	
54.09.12	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων	5,250	
Φόρος άρθρου 24 Ν.2065/92 επί της υπεραξίας που προέκυψε απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων στις 31.12.96			

5.1.4. Φορολογικές ζημιές προσωπικών εταιριών και ΕΠΕ που προέκυψαν απο τις χρήσεις μέχρι και 31.12.91

Σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας φυσικών και νομικών προσώπων αλλά όπως έγινε δεκτό και με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 201/1976 μέχρι και την ισχύ του Ν.2065/92 δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς είχαν στις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε) και ΕΠΕ τα μέλη των εταιριών και όχι το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Κατά συνέπεια μόνο τα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958, έχουν δικαίωμα να αφαιρέσουν απο την υπεραξία που φορολογείται με τις διατάξεις του νόμου αυτού, τη ζημιά που μπορεί να συμψηφιστεί με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Επομένως το δικαίωμα μεταφοράς των τυχόν ζημιών που προέκυψαν για τις χρήσεις μέχρι και 31.12.91 απο τις προσωπικές εταιρίες και ΕΠΕ διατηρούν τα μέλη και όχι το νομικό πρόσωπο αυτών, έπεται ότι για το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει εκ της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι 31.12.92 δεν παρέχεται στα νομικά πρόσωπα το δικαίωμα να αφαιρέσουν απο την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία, τη ζημιά που συμψηφίζεται

φορολογικά με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος στα εισοδήματα των εταιρών των πιο πάνω εταιριών (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992).

Απο την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.2065/92 οι τυχόν ζημιές που ήθελαν προκύψει απο τις προσωπικές εταιρίες και τις ΕΠΕ δεδομένου ότι οι εταιρείες αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, είναι πλέον ίδια υποκείμενα του φόρου, θα εκπίπτονται απο τη φορολογητέα υπεραξία προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31.12.92 .

Το ποσό της ζημιάς που αφαιρεί το νομικό πρόσωπο απο την υπεραξία, δεν έχει το δικαίωμα να την συμψηφίσει με άλλα εισοδήματα ούτε και να τη μεταφέρει για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Η αφαίρεση εκ μέρους των ανωτέρω νομικών προσώπων της ζημιάς απο την υπεραξία, δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

5.1.5. Ζημιά που προέκυψε κατά το στάδιο της ίδρυσης της επιχείρησης .

Στο λογαριασμό 16.10 "Εξόδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως" παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που έγιναν μέχρι την έναρξη της εκμεταλεύσεως, όπως και αυτά που έγιναν μεταγενέστερα (δηλ. με την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) για την επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Ως εκ τούτου τα άνω έξοδα μπορούν και φορολογικά να αποσβεστούν τμηματικά και ισόποσα απο μία μέχρι και πέντε χρήσεις.

Η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης αρχίζει απο την πρώτη μετά την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας διαχειριστική περίοδο, δοθέντος ότι μόνο

απο τη δραστηριότητα αυτή μπορεί να προκύψει ακαθάριστο εισόδημα που να επιτρέπει την ενέργεια αποσβέσεως.

Εάν, επομένως το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Κέρδη και Ζημιές" αντιπροσωπεύει ζημιές οι οποίες προέκυψαν απο απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης, και οι οποίες ενεργήθεισαν παρά το γεγονός ότι δεν είχε ξεκινήσει ακόμη η παραγωγική δραστηριότητα, οι ζημιές αυτές δεν μπορούν να μειώσουν την υπεραξία που προέκυψε απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων κατά το στάδιο της ιδρύσεως της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 3904/1985).

Παράδειγμα 2ο : Εμπορική Α.Ε. που κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 1996 έχει στην κυριότητα της κατάστημα που αγόρασε το έτος 1993 αντί δρχ. 140,000,000 απο τις οποίες οι δρχ. 80,000,000 αποτελούν την αξία κτήσης του οικοπέδου και δρχ. 60.000.000 την αξία κτήσης του κτιρίου. Βάσει του αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων στις 31.12.96 η αντικειμενική αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε δρχ. 80,000,000 και του κτιρίου σε δρχ. 60,000,000. Οι αποσβέσεις του κτιρίου ανέρχονται σε δρχ. 9,000,000 μέχρι την 31.12.95. Το χρεωστικό υπόλοιπο του Λ/σμου Κέρδη και Ζημιές στις 31.12.95 είναι δρχ. 12,000,000 το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά για συμψηφισμό στα κέρδη των επομένων χρήσεων.

Με βάση τα δεδομένα αυτά το ποσό της υπεραξίας καθώς και ο φόρος που οφείλεται έχουν ως εξής:

Γ . Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, αποσβέσεων και προσδιορισμού υπεραξίας.

ΓΗΠΕΔΟΥ

Αξία κτήσης 80,000,000 * 1.35 = 108,000,000 δρχ.

ΚΤΙΡΙΟΥ

Αξίας κτήσης $60,000,000 * 1.25 = 75,000,000$ δρχ.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

$9,000,000 * 1.25 = 11,250,000$ δρχ.

Επειδή οι αντικειμενικές αξίες του γηπέδου και του κτιρίου είναι μεγαλύτερες απο τις αναπροσαρμοσμένες θα λάβουμε υπ' όψην μας τις αναπροσαρμοσμένες.

Άρα :

Π . Προσδιορισμός της υπεραξίας που φορολογείται

α . Υπεραξία γηπέδων ($108,000,000 - 80,000,000$) 28,000,000

β . Υπεραξία κτιρίων :

- Αναπροσαρμοσμένη αξία 75,000,000

- Μείον : Αναπ/νες αποσβέσεις 11,250,000

Υπόλοιπο 63,750,000

ΜΕΙΟΝ : Αναπόσβεστη αξία κτιρίων 31.12.95 .

~~($60,000,000 - 9,000,000$) = 51,000,000~~

Υπεραξία κτιρίων 12,750,000

~~Σύνολο Υπεραξίας~~ ~~40,750,000~~

Αν η εταιρεία επιθυμεί να συμψηφίσει το ποσό της ζημιάς των 12,000,000 δρχ. και περαιτέρω, επειδή η υπεραξία των γηπέδων αντιπροσωπεύει ποσοστό 68,71 % ($28,000,000 / 40,750,000 * 100$) της συνολικής υπεραξίας, η ζημιά των 12,000,000 δρχ. θα καλυφθεί κατά 68,71% ήτοι 8,245,200 δρχ. από την υπεραξία των γηπέδων και κατά ποσοστό 31,29% ήτοι ποσό 3,754,800 δρχ. απο την υπεραξία των κτιρίων.

Κατά συνέπεια η φορολογητέα υπεραξία γηπέδων είναι 19,754,800 δρχ. (28,000,000-8,245,200) και αυτή των κτιρίων 8,995,200 δρχ. (12,750,000 - 3,754,800).

III . Οφειλόμενος φόρος

Φορολογητέα υπεραξία	Συντ/στης	Φόρος
■ α. Γηπέδων : 19,754,800	* 5% =	987,740
■ β. Κτιρίων : 8,995,200.	* 8% =	719,616
		<hr/> 1,707,356

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση αυτή η εταιρία χάνει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς που αφαιρέσει από την υπεραξία.

Αντίθετα αν η εταιρία δεν επιθυμούσε να αφαιρέσει τη ζημιά των 12.000.000 δρχ. από την προκύψασα υπεραξία θα διατηρούσε το δικαίωμα μεταφοράς της στα επόμενα έτη για συμψηφισμό και ως φόρο υπεραξίας θα κατέλαβε τα εξής ποσά:

Φορολογητέα υπεραξία	Συντ/στης	Φόρος
■ α. Γηπέδων : 28,000,000	* 5% =	1,400,000
■ β. Κτιρίων : 12,750,000	* 8% =	1,020,000
		<hr/> ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ 2,420,000

Παράδειγμα 3ο : Ξενοδοχειακή επιχείρηση εμφανίζει στα βιβλία της, το κτίριο του ξενοδοχείου με αξία 800,000,000 δρχ. όπως αυτή έχει προκύψει από την αναπροσαρμογή του 1992.

Το οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίριο το ανωτέρω ξενοδοχείο εμφανίζεται με αξία 400,000,000 δρχ. όπως αυτή προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή του 1992.

Οικόπεδο αγοράστηκε το έτος 1992 με αξία κτήσης 80,000,000 δρχ. το εν λόγω οικόπεδο δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Οι αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι 31.12.95 ανέρχονται στα 500,000,000 δρχ.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού "Κέρδη και ζημιές" ανέρχεται στα 30,000,000 δρχ. το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά για συμψηφισμό με τα κέρδη των επομένων χρήσεων.

Οι αξίες των πιο πάνω ακινήτων βάσει του αντικειμενικού προσδιορισμού είναι κατά το χρόνο αναπροσαρμογής (31.12.96) 1,350,000,000 για το κτίριο του ξενοδοχείου, 650,000,000 δρχ. για το οικόπεδο επί του οποίου βρίσκεται το ξενοδοχείο και 100.000.000 δρχ. για το άλλο οικόπεδο.

Με βάση τα παραπάνω το ποσό της υπεραξίας καθώς και ο φόρος που οφείλεται έχουν Ως εξής:

Ι. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων - αποσβέσεων

ΓΗΠΕΔΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣ ΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ/ΚΟΥ ΠΡΟΣΔ/ΣΜΟΥ
Οικ/δο ξενοδοχείου	400,000,000	*1.80	720,000,000	650,000,000
Άλλο οικόπεδο	80,000,000	*1.55	124,000,000	100,000,000
ΣΥΝΟΛΟ	480,000,000		834,000,000	750,000,000

Επειδή η αξία των οικοπέδων βάση του αντικειμενικού συστήματος είναι μικρότερη της αναπροσαρμοσμένης με βάση τους συντελεστές, ως αναπροσαρμοσμένες αξίες θα ληφθούν αυτές του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλ. τα ποσά των 650,000,000 και 100,000,000 δρχ.

ΚΤΙΡΙΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ	ΑΝΑΠΡ/ΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ/ΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔ/ΣΜΟΥ
Ως 31.12.91	800,000,000	1.55	1,280,000,000	1,350,000,000

Επειδή η αξία του κτιρίου βάσει του συντελεστού αναπροσαρμογής είναι μικρότερη της αντικειμενικής, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστού αναπροσαρμογής, δηλ. το ποσό των 1,280,000,000 δρχ.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αποσβέσεις	Συντ/στης αναπρ/γης	Αναπρ. Αξία Αποσβέσεων
500,000,000	1.60	800,000,000

II. Προσδιορισμός υπεραξίας που φορολογείται :

Α) Υπεραξία γηπέδων

$$\text{Γήπεδο Α } 650,000,000 - 400,000,000 = 250,000,000$$

$$\text{Γήπεδο Β } 100,000,000 - 80,000,000 = \underline{20,000,000} \quad 270,000,000 \text{ Δρχ.}$$

Β) Υπεραξία κτιρίου

$$\text{Αναπροσαρμοσμένη αξία : } 1,280,000,000$$

$$\text{Μείον αναπρ. αποσβέσεις : } \underline{800,000,000}$$

$$\text{Υπόλοιπο : } 480,000,000$$

ΜΕΙΟΝ : Αναπόσβεστη αξία κτιρίου την 31.12.95

$$800,000,000 - 500,000,000 = 300,000,000$$

$$\text{Υπεραξία κτιρίου } \underline{180,000,000}$$

$$\text{ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ : } 450,000,000 \text{ Δρχ.}$$

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 ποσοστό 50% της υπεραξίας του πρώτου οικοπέδου δεν φορολογείται γιατί εξυπηρετεί τις ανάγκες του ξενοδοχείου. Αντίθετα φορολογείται ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας του δευτέρου οικοπέδου και του κτιρίου.

Δηλαδή θα έχουμε φορολογητέα αξία 145,000,000 δρχ. (250,000,000*1/2+20,000,000) και φορολογητέα αξία κτιρίων 180,000,000 δρχ. , δηλ. συνολική φορολογική αξία 325,000,000 δρχ.

Περαιτέρω αν η εταιρία το επιθυμεί μπορεί να αφαιρέσει τη ζημιά των 30,000,000 δρχ. αναλογικά απο την υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων που υπόκειται σε φορολογία. Δηλαδή η υποκειμένη σε φορολογία υπεραξία γηπέδων 145,000,000 δρχ. αντιπροσωπεύει το 44,61% της ζημιάς των 30,000,000 δρχ. , δηλ. 13,383,000 δρχ. θα αφαιρεθούν απο την υπεραξία των γηπέδων και το υπόλοιπο ποσό της ζημιάς , 16,617,000 δρχ. θα αφαιρεθεί απο τη υπεραξία του κτιρίου.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία γηπέδων είναι 131,617,000 δρχ. (145,000,000-13,383,000) και η φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 163,383,000 δρχ. (180,000,000-16,617,000) δρχ.

III . Οφειλόμενος φόρος

Φορολογητέα Υπεραξία

Φόρος

■ α. Γηπέδων : 131,617,000 * 5% = 6,580,850

■ β. Κτιρίων : 163,383,000 * 8% = 13,070,640

ΣΥΝΟΛΟ

19,651,490

Στην περίπτωση αυτή η εταιρία στερείται του δικαιώματος μεταφοράς της ζημιάς 30.000.000 δρχ. στα επόμενα έτη για συμψηφισμό .

Αντίθετα αν η εταιρία δεν αποφάσιζε το συμψηφισμό της ζημιάς των 30.000.000 δρχ. θα διατηρούσε το δικαίωμα μεταφοράς της στα επόμενα έτη για συμψηφισμό. Στην περίπτωση αυτή θα κατέβαλε το ακόλουθο ποσό φόρου υπεραξίας:

Υπεραξία	Φόρος
■ Γηπέδων : $145.000.000 * 5\% = 7.250.000$	
■ Κτιρίων : $180.000.000 * 8\% = \underline{14.400.000}$	
ΣΥΝΟΛΟ	21.650.000 Δρχ.

5.2. Παράγραφος 3 Άρθρου 24

Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει απο τα ακαθάριστα έσοδα της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται απο την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδηματά της.

Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν.2065/92 ο κατά τα πιο πάνω φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει απο τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων της κερδών, ούτε και συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται απο την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδηματά της. Συνεπώς ο φόρος επιβάλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, εκπίπτει μόνο λογιστικά απο τα ακαθάριστα έσοδα και έχει υποχρέωση κατα την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση να προβεί σε αναμόρφωση των πραγματοποιηθέντων κερδών.

5.3. Τα επιχορηγημένα πάγια

Στο νόμο δεν γίνεται καμμιά διάκριση ανάμεσα στα πάγια που έχουν επιχορηγηθεί, με βάση τους αναπτυξιακούς νόμους και στα μη επιχορηγημένα και

προκύπτει ότι δεν υπάρχει καμιά διαφορά αντιμετώπισής τους, απο την άποψη της αναπροσαρμογής .

Όπως είναι γνωστό, για τα επιχορηγημένα πάγια επιβαρύνεται το λειτουργικό κόστος με το σύνολο των αποσβεσεών τους και η αντίστοιχη “απόσβεση” της επιχορήγησης, μεταφέρεται σε πίστωση των ανόργανων εσόδων.

Αν αυξηθεί μόνο η αξία των παγίων απο την αναπροσαρμογή, θα αυξηθεί ορθά και η επιβάρυνση του λειτουργικού κόστους των επομένων ετών απο τις αυξημένες αποσβέσεις, αλλά με δεδομένο ότι η ωφέλεια απο την “απόσβεση” των επιχορηγήσεων θα παραμείνει στα ίδια επίπεδα, θα εμφανίζονται μειωμένα ανάλογα τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Απο την άλλη πλευρά, το όφελος που προκύπτει για το επιχορηγημένο τμήμα ανήκει μεν στην επιχείρηση, αλλά ήταν αποτέλεσμα της επιχορήγησης και όχι επιβάρυνσης της ίδιας της επιχείρησης.

Βέβαια θα ήταν πιο σωστό να αναπροσαρμόζεται ανάλογα και η επιχορήγηση και επομένως να προκύπτει μικρότερη υπεραξία για κεφαλαιοποίηση.

Αυτό θα διόρθωνε τα αποτελέσματα των επομένων χρήσεων, προϋποθέτει ότι οι λογαριασμοί των επιχειρήσεων πρέπει να τηρούνται ανάλογα με τους αντίστοιχους λογαριασμούς των παγίων, αλλά είναι γεγονός ότι θα ήταν σαν μέθοδος λιγότερο συντηρητική απο αυτή που ακολουθείται, αφού τώρα κεφαλαιοποιείται στο συνολό της η υπεραξία, ενώ με την παραπάνω ιδέα, το μέρος που αντιστοιχεί στις επιχορηγήσεις θα διανεμόταν στο μέλλον.

Πάντως, είναι ένα θέμα που και θεωρητικό ενδιαφέρον παρουσιάζει και πρακτικές συνέπειες, αφού είναι σημαντικές οι επιχορηγήσεις που παρέχονται απο την αναπτυξιακή νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ - ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ - ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Άρθρα 25 και 26

6.1 Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος ΔΟΥ .

Η διάταξη του άρθρου 25 .

Στο άρθρο 25 του Ν.2065/92 όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 2443/1996 αναφέρονται τα εξής:

1. Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση, που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται :

α) Απο το φυσικό πρόσωπο ή το νόμιμο αντιπροσωπώ του και σε περίπτωση

θανάτου του υποχρέου απο τους κληρονόμους αυτού

β) Απο το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.

2. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα απο το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών , που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως , καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης.

4. Αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος είναι η δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας της επιχείρησης.

Έτσι λοιπόν σύμφωνα με τις διατάξεις προβλέπεται ότι κάθε επιχείρηση που έχει συνολική υπεραξία (γηπέδων και κτιρίων) μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δρχ. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου υπεραξίας.

Στην περίπτωση που όμως η υπεραξία είναι μικρότερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δρχ. τότε η επιχείρηση θα προβεί με λογιστικές εγγραφές στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, αλλά δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης και καταβολή φόρου (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

6.2. Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης.

Παράγραφος 1 του άρθρου 26

Ο φόρος που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις (3) μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντίστοιχου εξαμήνου.

Με την παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.2443/96 αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν.2065/92, η οποία αναφέρεται στον τρόπο καταβολής του προκύπτοντος φόρου. Με τις προϊσχύσασες διατάξεις προβλέπετο η καταβολή ολόκληρου του ποσού του οφειλόμενου φόρου ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης.

Επομένως ο φόρος υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή του τρέχοντος έτους θα καταβληθεί ως εξής: Η πρώτη δόση ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, και μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες, του μηνός Ιανουαρίου 1997. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία για τις δημόσιες υπηρεσίες εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 1997 και Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 1998.

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του οφειλόμενου ποσού δεν παρέχεται έκπτωση 5% και η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή ταυτόχρονα της πρώτης δόσης θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

6.3. Παράγραφος 2 του άρθρου 26.

Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση απο το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού.

Ειδικά για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφαλαίο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν απο την πάροδο πέντε (5) ετών απο το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι, με την καταβολή του φόρου που οφείλεται στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται η υποχρέωση απο το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της Α.Ε., για το ποσό της υπεραξίας που φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, οι εταιρίες δεν θα διαλυθούν ή το μετοχικό τους κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό να διανεμηθεί στους μετόχους ή εταίρους το ποσό της προκύψασας υπεραξίας ακινήτων πριν απο την παρέλευση πέντε (5) ετών απο το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

6.4. Διάλυση των εταιριών ή μείωση του κεφαλαίου εντός πενταετίας απο την αναπροσαρμογή .

Παρ. 3 του άρθρου 26 :

Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν απο την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης απο άλλη ανώνυμη εταιρία.

Σε περίπτωση που οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν ή μειωθεί το μετοχικό ή το εταιρικό τους κεφάλαιο πριν απο την πάροδο πέντε (5) ετών, με σκοπό τη διανομή στους μετόχους ή εταίρους αυτών, του ποσού της προκύψασας υπεραξίας, η υπεραξία αυτή δεν θεωρείται φορολογικά ως μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και θα φορολογηθεί με τις διατάξεις που ισχύουν, κάθε φορά, στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου της. Απο το φόρο που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται, αν οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευση τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης τους απο άλλη ανώνυμη εταιρία.

6.5. Διανομή δωρεάν μετοχών σε επιχειρήσεις.

Παράγραφος 4 Άρθρου 26.

Οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλακικό τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές με βάση τις διατάξεις του παρόντος, υποχρεούνται να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές. Το ποσό της υπεραξίας που τυχόν θα προκύψει εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και για το ποσό δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης.

Το όφελος που προκύπτει για τους ιδιοκτήτες των επιχειρήσεων, μετά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ισολογισμών συνίσταται είτε σε αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής ή του εταιρικού μεριδίου είτε σε αύξηση του αριθμού των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων, ανάλογα με το τι έπραξε η επιχείρηση.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει όπως οι άνω δωρεάν παραλαμβανόμενες μετοχές ή εταιρικά μερίδια να καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.06 “Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων”.

Ο λογαριασμός 41.06 “Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων” πιστώνεται με την ονομαστική αξία των μετοχών ή εταιρικών μεριδίων άλλων εταιριών, στις οποίες η οικονομική μονάδα συμμετέχει, με χρέωση των οικείων υπόλογαριασμών του 18 ή του 34. Οι μετοχές ή εταιρικά μερίδια λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Επομένως αν λόγω της αναπροσαρμογής των παγίων (ακίνητα, μηχανήματα) οι επιχειρήσεις - μέτοχοι ή εταίροι, οι οποίες συμμετέχουν σε ανώνυμες εταιρίες (Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. κ.λ.π.) που αναπροσάρμοσαν βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας τα παγιά τους,

λαμβάνουν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια εμφανίζουν στα βιβλία τους τις δωρεάν λόγω της αναπροσαρμογής μετοχές ή τα μερίδια στους εξής λογαριασμούς:

41 Αποθεματικά - διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων.

41.06 Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων.

41.06.00 Διαφορά απο αναπροσαρμογή αξίας μετοχών της Α.Ε. βάσει του Νόμου ...

41.06.01 Διαφορά απο αναπροσαρμογή αξίας των εταιρικών μεριδίων της ΕΠΕ βάσει του Νόμου ...

41.06.02 Διαφορά απο αναπροσαρμογή του κεφαλαίου της Ο.Ε.

Δηλαδή, οι λαμβανόμενες χωρίς αντάλλαγμα νέες μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια καταχωρούνται με την ονομαστική τους αξία, με την εξής λογιστική εγγραφή:

18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή	
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις ή	
34.00	Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού ή	
34.01	Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού	XXXX
41.06	Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	
41.06.XX	Διαφορά απο αναπροσαρμογή αξίας μετοχών (ή εταιρικών μεριδίων) Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. βάσει του 2065/92	XXXX

Δωρεάν μετοχές - εταιρικά μερίδια απο την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε απο την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει των διατάξεων του Ν.2065/92

6.5.1. Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης .

Είπαμε ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται για την υπεραξία των ακινήτων, εξαντλείται η υποχρέωση απο το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης , των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας για το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε απο την αναπροσαρμογή.

Επομένως για το ποσό της υπεραξίας που έχει προκύψει απο τη λήψη δωρεάν μετοχών και το οποίο εμφανίζεται στον πιο πάνω λογαριασμό “Αποθεματικού”,

εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης με την καταβολή του φόρου υπεραξίας που αναλογεί σ' αυτό. Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρία διανείμει το αποθεματικό αυτό στους μετόχους της, το ποσό αυτό θα φορολογηθεί με τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΟΣΟ

ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Άρθρο 27 , Ν.2065/92

7.1. Παρ. 1 του άρθρου 27

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες και 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. Η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Από τις άνω διατάξεις προκύπτει ότι στο ποσό 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 αυτών.

Η έκπτωση των αποσβέσεων που υπολογίζεται στην υπεραξία των κτιρίων θα αρχίσει να γίνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του παρόντος από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31/12/96 ή με 30/6/97 (για όσες επιχειρήσεις κλείνουν ισολογισμό 30 Ιουνίου).

Προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση

εντός της οποίας έγινε η “αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων έτους 1996” (ισολογισμός 31/12/96 ή 30/6/97) οι αποσβέσεις αυτές θα υπολογιστούν σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα απο το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν θα κάνουν εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

7.2. Πως υπολογίζεται η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων.

Παρ. 2 του άρθρου 27

Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται απο την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 27 του παρόντος ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν απο τα ακαθάριστα έσοδα τους, με τις διενεργούμενες απο αυτές αποσβέσεις που εκπίπτουν κάθε χρόνο.

Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε κτιρίου, αφαιρούνται απο την αναπροσαρμοσμένη αυτού, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1996 οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν με βάση τις διατάξεις της παρ.5 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1996 καθώς επίσης και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

Παράδειγμα: Η Α.Ε. “Χ” κλείνει ισολογισμό στις 31.12.96 αναπροσάρμοσε την 31.12.96 την αξία των ακινήτων της. Μεταξύ των ακινήτων συμπεριλαμβάνεται

και ένα κτίριο το οποίο είχε αγοράσει το έτος 1992 αξίας 17,629,630 δρχ. (χωρίς την αξία του οικοπέδου) και ότι οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι την 31/12/95 ανέρχονται σε 3,525,925 δρχ. ενώ οι αποσβέσεις που έγιναν από 1/1/96 μέχρι 31/12/96 ανέρχονται σε 1,360,000 δρχ.

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

Αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου	$17,629,630 * 1.35 =$	23,800,000
ΜΕΙΟΝ α) Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις	$3,525,925 * 1.35 =$	4,760,000
β) Αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν		<u>1,360,000</u>
Αναπόσβεστη Αξία:		17,680,000

Επομένως η εταιρία από τον ισολογισμό της 31.12.96 και μετά δύναται να ενεργεί αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) στο ποσό 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.

7.2.1. Επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση.

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 δικαίωμα, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 1297/1972, να διενεργούν αποσβέσεις. Δικαιούνται όμως να διενεργούν αποσβέσεις, που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας

τους με βάση τις διατάξεις του νόμου 2065/92 (Υπουργείο Οικονομικών 11295550/πολ.1315/1996).

7.3. Για τον υπολογισμό των αφορολόγητων αποθεματικών δεν λαμβάνεται υπόψη η υπεραξία του Ν.2065/92.

Παρ.3 του άρθρου 27

Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του παρόντος, 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 του οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου (ν.289/1976, ν.δ.1116/1981, ν.1262/1982, ν.1892/90).

Κατά συνέπεια, ως 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 και σε αυτό και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος (Υπουργείο Οικονομικών 11295550/πολ.1315/1996).



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Περιοδικά "Λογιστής"
2. Περιοδικά "Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας" 1978, 1982, 1988.
3. Ε.Γ.Λ.Σ.
4. Σακέλλης Εμμανουήλ "Λογιστική πληθωρισμού".
5. Αληφαντής Γεώργιος "Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων".
6. Κοντάκος Αριστοτέλης "Γενική Λογιστική"
7. Εφημερίδα "Ναυτεμπορική".