

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

# ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

( Σύμφωνα με το Νόμο 2065/1992 )



ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ  
Β. ΜΗΛΙΑ  
ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ  
ΓΑΚΗΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ  
ΚΥΡΙΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ  
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ	3107
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

#### 1.1 Πάγιο ενεργητικό - Ορισμοί γηπέδου, κτιρίου, εγκαταστάσεων κτιρίου.

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

Κυκλοφορούν ενεργητικό συνιστούν τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορούν μέσα στην επόμενη χρήση να ρευστοποιηθούν.

Πάγιο ενεργητικό συνιστούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως τα οποία προορίζονται να εξυπηρετήσουν την επιχείρηση περισσότερες από μια χρήσεις. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μικρότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- α) Ενσώματα πάγια στοιχεία. Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
- β) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία. Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
- γ) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.
- δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής, Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Με τους διάφορους νόμους περί αναπροσαρμογής, αναπροσαρμόζονται τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και πιο συγκεκριμένα τα γήπεδα -

οικόπεδα και τα κτίρια (με κάποιους από αυτούς τους νόμους αναπροσαρμόζονται και τα μηχανήματα).

**Γήπεδο** σημαίνει έκταση γης προϋποθέτουσα προορισμό προσιδιάζοντα προς το επιτρεπτόν της εκτελέσεως εργασιών δομήσεως. Στον ορισμό αυτό περιλαμβάνονται και οι αγροτικές εκτάσεις ή αγροτεμάχια τα οποία επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται με καλλιέργειες και γεωργικές εν γένει εργασίες.

**Κτίρια** είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

**Εγκαταστάσεις κπρίων** είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

## 1.2 Αίτια που οδήγησαν στην αναπροσαρμογή.

Τα αίτια που οδήγησαν τις εκάστοτε κυβερνήσεις στην έκδοση διαφόρων νόμων περί αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων είναι τα εξής:

α) Ο Ισολογισμός της επιχείρησης πρέπει να απεικονίζει την πραγματική οικονομική της κατάσταση κάτι που δεν είναι δυνατόν αφού λόγω του πληθωρισμού διαταράσσονται συνεχώς οι τιμές και η οικονομική ισορροπία. Κατά τους διεθνώς παραδεκτούς κανόνες της παραδοσιακής λογιστικής, τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στον Ισολογισμό με την αξία κτήσης τους (ιστορικό κόστος). Η αξία όμως αυτή, με την πάροδο του χρόνου αλλοιώνεται λόγω της νομισματικής υποτίμησης και άλλων παραγόντων (καινοτομίες, νέα τεχνολογία κ.λπ.) και δεν εκφράζει την πραγματικότητα.

Επιβάλλεται για το λόγο αυτό να γίνει αναπροσαρμογή των στοιχείων του Ισολογισμού ώστε να προσλάβουν αυτά τη σωστή τους διάσταση. Με τον τρόπο αυτό ο Ισολογισμός θα απεικονίζει την αληθινή περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και θα είναι δείκτης των πραγματικών οικονομικών αποτελεσμάτων. Επίσης, με την αναπροσαρμογή βελτιώνεται η σχέση των ιδίων και ξένων κεφαλαίων με συνέπεια την αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας της

επιχείρησης.

β) Ο δεύτερος λόγος επιβολής της αναπροσαρμογής είναι καθαρά λόγος δημοσιονομικής πολιτικής. Και αυτό γιατί μέσω της φορολόγησης της υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή, θα έχει το Δημόσιο μια αρκετά μεγάλη πηγή εσόδων για τον προϋπολογισμό. Επομένως, ο δεύτερος αυτός λόγος είναι καθαρά φοροεισπρακτικός.

### 1.3 Ιστορικό αναπροσαρμογής.

Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Εκτός, λοιπόν, από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και των κτιρίων που έγιναν τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας με τις διατάξεις των νόμων που αναφέρουμε παρακάτω, καμιά άλλη αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων (ασώματων, ενσώματων και συμμετοχών) δεν επιτρέπεται να γίνει.

Πιο συγκεκριμένα: Τα ακίνητα αναπροσαρμόσθηκαν σταδιακά ως εξής:

- Α.Ν.148/1967 Αναπροσαρμογή των γηπέδων και των κτισμάτων, προαιρετικός, των ισολογισμών 31.12.1973 και σε ορισμένες περιπτώσεις 31.12.1974.
- Ν.542/1977 Αναπροσαρμογή των ισολογισμών 31.12.1976, υποχρεωτικώς, αλλά μόνο για τα γήπεδα και κτίσματα, τα κτηθέντα μέχρι 31.12.1974.
- Ν.1249/1982 Αναπροσαρμογή των γηπέδων και κτιρίων, υποχρεωτικώς, που αποκτήθηκαν από τις επιχειρήσεις μέχρι 31.12.1980 και τα οποία είχαν στην κυριότητά τους στις 5 Απριλίου 1982.
- Κοινή Απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών Ε.2665/1988 (κυρώθηκε με το άρθρο 11 του Ν.1839/1989). Αναπροσαρμογή των γηπέδων και κτιρίων, υποχρεωτικώς, που αποκτήθηκαν από τις επιχειρήσεις μέχρι 31.12.1987 και τα οποία είχαν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.
- Ν.2065/1992 Αναπροσαρμογή των γηπέδων και κτιρίων, υποχρεωτικώς, κάθε τέσσερα χρόνια τα οποία έχουν στην κυριότητά τους, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η πρώτη αναπροσαρμογή έγινε το έτος 1992 και αναπροσαρμόσθηκαν τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι 31.12.1991. Η επόμενη έγινε το έτος 1996 και αναπροσαρμόσθηκαν τα ακίνητα που α-

ποκτήθηκαν μέχρι 31.12.1995.

Τα μηχανήματα αναπροσαρμόσθηκαν για τελευταία φορά το έτος 1987 με τα άρθρα 10 έως 15 του Ν.1731/1987. Μέχρι τότε τα μηχανήματα είχαν αναπροσαρμοσθεί το έτος 1956.

Τέλος, με το Ν.1731/1987 οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις αναπροσάρμοσαν προαιρετικά τα μηχανήματα που είχαν αποκτήσει μέχρι 31.12.1986.

#### **1.4 Επικρίσεις που δέχτηκαν οι νόμοι περί αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων.**

Όλοι οι νόμοι περί αναπροσαρμογής έγιναν στόχος επικρίσεων και αμφισβητήθηκαν όχι μόνο από τους οικονομικούς και λογιστικούς κόλπους αλλά και από τα δικαστήρια της χώρας.

Θα αναφέρουμε με συντομία τους λόγους για τους οποίους οι νόμοι περί αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων επικρίθηκαν:

α) Κυριότερος λόγος για τον οποίο επικρίθηκαν οι νόμοι περί αναπροσαρμογής είναι γιατί αυτοί επιβάλλουν μερική και όχι ολική αναπροσαρμογή, γεγονός που όχι μόνο δεν οδηγεί στην εξυγίανση των ισολογισμών των επιχειρήσεων (βασικός, όπως είδαμε παραπάνω, σκοπός της αναπροσαρμογής) αλλά επιδεινώνει το πρόβλημα αφού υποβοηθάει την ασάφεια, την ανακρίβεια και ανειλικρίνεια των ισολογισμών. Υποστηρίχθηκε επίσης ότι πραγματική εξυγίανση του ισολογισμού θα είναι εφικτή μόνο με την αναπροσαρμογή όλων των αναγώγιμων πραγματικών περιουσιακών στοιχείων όπως μηχανημάτων, εργαλείων, ανταλλακτικών, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, συμμετοχών και χρεογράφων, ξένων νομισμάτων, ομολογιών σε συνάλλαγμα, υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

β) Ο δεύτερος λόγος κριτικής έχει σχέση με το αν πρέπει ή όχι η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή να φορολογηθεί. Εξετάζοντας τη φύση της υπεραξίας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι αυτή δεν αποτελεί ούτε κεφάλαιο ούτε κέρδος. Η αξία αυτή απλώς και μόνο παριστάνει την νομισματική αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης η οποία προστιθέμενη στο κεφάλαιο (στα αναπροσαρμοζόμενα περιουσιακά στοιχεία) δίνει τις πραγματικές διαστάσεις, δηλαδή εκφράζει το κεφάλαιο σε νόμισμα τρέχουσας αγοραστικής αξίας. Εφόσον, λοιπόν, η υπεραξία που προκύπτει από την αναπρο-

σαρμογή δεν αποτελεί εισόδημα (κέρδος) και αποτελεί νομισματική και όχι ουσιαστική αύξηση του κεφαλαίου, είναι απαράδεκτο να υποβάλλεται σε φόρο.

γ) Ο τρίτος λόγος κριτικής έχει να κάνει με τον πρώτο νόμο περί αναπροσαρμογής των παγίων δηλαδή τον Α.Ν.148/1967. Ο νόμος αυτός δεν επέβαλε στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν τα πάγια τους αλλά η αναπροσαρμογή ήταν οικειοθελής. Όταν, όμως, ο πληθωρισμός είναι έντονος και συνεχής, επιβάλλεται η αναπροσαρμογή των ισολογισμών να προσλάβει υποχρεωτικό χαρακτήρα για τις επιχειρήσεις. Δεν είναι δικαίωμα του επιχειρηματία να αποφύγει την αναπροσαρμογή διότι, πέρα του ότι ο ισολογισμός δεν θα εκφράζει την αληθινή οικονομική κατάσταση, θίγονται και τα συμφέροντα των μετόχων και των τρίτων (υποψήφιοι μέτοχοι, Τράπεζες, κεφαλαιαγορά, κ.λπ.) οι οποίοι πρέπει να είναι καλά πληροφορημένοι για την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

δ) Τέταρτο σημείο για το οποίο υπήρχαν σοβαρές αντιδράσεις, είναι το γεγονός ότι ο νόμος 542/1977 όριζε ότι σε αναπροσαρμογή υπόκεινται όλα τα ακίνητα (γήπεδα και κτίρια) των επιχειρήσεων τα κτηθέντα μέχρι 31.12.1974, αδιακρίτως αν πρόκειται περί παγίων ή εμπορευσίμων στοιχείων. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα οι τεχνικές επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών να τυγχάνουν διπλής φορολόγησης, τόσο από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των παγίων (εμπορευσίμων) στοιχείων όσο και από τη μεταπώληση αυτών η οποία υπόκειται σε φορολόγηση γιατί θεωρείται πηγή εισοδήματος και πιο συγκεκριμένα υπάγεται στην Δ΄ πηγή εισοδήματος. Το σημείο αυτό του νόμου θεωρήθηκε από πολλούς ως αντισυνταγματικό γιατί δεν είναι θεμιτό να φορολογείται το ίδιο αντικείμενο δύο φορές. Βέβαια, πολύ σωστά το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δεν πρέπει να αναπροσαρμόζονται τα εμπορεύσιμα πάγια στοιχεία και έτσι ο Ν.2065/1992 ρητά απαλλάσσει τις επιχειρήσεις που τα πάγια στοιχεία τους χαρακτηρίζονται ως εμπορεύσιμα και δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή.

ε) Τέλος, πολλοί ήταν εκείνοι που εξέφρασαν την άποψη (βασιζόμενοι στη θεώρηση για το αν πρέπει να φορολογείται ή όχι η υπεραξία) αν τελικά είναι αρκετό το κέρδος για το Δημόσιο σε σχέση με το κόστος βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. (Η κριτική αυτή έγινε παλαιότερα, όταν δεν υπήρχαν οι

Η/Υ και τα λοιπά μέσα που υπάρχουν σήμερα).

Αυτές ήταν οι πιο σημαντικές αντιδράσεις και επικρίσεις που συνάντησαν οι νόμοι περί αναπροσαρμογής των παγίων.

Σε αυτό το σημείο θεωρούμε ότι είναι σκόπιμο να αναφέρουμε, πριν προχωρήσουμε στην διερεύνηση και ανάλυση του Ν.2065/1992 και των τροποποιήσεών του, ότι κατά τη διάρκεια της προσπάθειάς μας για εξεύρεση βιβλιογραφίας και στοιχείων για τους προηγούμενους νόμους, αντιληφθήκαμε ότι ο Ν.2065/1992 σαφώς και είναι μια πολύ σημαντική εξέλιξη σε σχέση με τους προηγούμενους νόμους, τόσο στο οικονομικό όσο και στο λογιστικό - φορολογικό καθεστώς μας, γιατί επιφέρει σημαντικές βελτιώσεις επί της ουσίας.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

#### Άρθρο 20, Ν.2065/1992

#### **2.1 Ποιές επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητα.**

##### **Η διάταξη του Ν. 2065/1992.**

Στο άρθρο 20 (παρ.1, πρώτο εδάφιο) του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

*Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς.*

Άρα:

**α) Στην αναπροσαρμογή υπάγονται οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν.2065/1992 σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (γηπέδων και κτιρίων) υποχρεούνται αδιακρίτως όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, ή τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (νομοθετικό διάταγμα 2687/1953, ν.4171/1961 κτλ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

Επομένως βασική προϋπόθεση για τη δημιουργία της υποχρέωσης αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων είναι όπως η επιχείρηση τηρεί υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Διοικ. Εφετείο Αθηνών 3530/1981).

Ως εκ τούτου, δεν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των

ακινήτων τους, οι επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (Υπουργείο Οικονομικών 112918/πολ.1248/1992, Διοικ.Εφετείο Αθηνών 3530/1981).

**β) Στην αναπροσαρμογή υπάγονται οι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις καθώς και οι συνεταιρισμοί.**

Υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους έχουν και οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ο.Σ.Ε., ΕΛ.ΤΑ., κλπ.), καθώς και οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού, οι οποίες κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά από τον νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν δηλαδή έχουν τζίρο >180.000.000 (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

**γ) Στην αναπροσαρμογή δεν υπάγονται τα Ν.Π.Δ.Δ. καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα.**

Δεν υποχρεώνονται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα διάφορα Ασφαλιστικά Ταμεία κυρίας ή επικουρικής ασφάλισης (Ι.Κ.Α., Μ.Τ.Π.Υ., Τ.Ε.Β.Ε. κλπ.), καθώς και τα διάφορα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (νοσοκομεία, εκπαιδευτικά ιδρύματα, κοινωφελή ιδρύματα κλπ.), γιατί αυτά δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχείρησης (δική τους περιουσία ξεχωριστή από την περιουσία του φορέα τους, πρωτεύων στόχος το κέρδος του φορέα τους, δική τους οντότητα, λογιστική, οικονομική, διοικητική, λειτουργική, πολλές φορές και νομική) και δεν υποχρεούνται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (κατά τη διπλογραφική μέθοδο). (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

**δ) Επιχειρήσεις που ασκούν γεωργικές εκμεταλλεύσεις.**

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των αγροτεμαχίων τους και καταβολή του φόρου υπεραξίας υποχρεούνται οι επιχειρήσεις που ασκούν γεωργικές εκμεταλλεύσεις (εκκοκιστήρια βάμβακος, κτηνοτροφικές επιχειρήσεις κλπ. που έχουν τζίρο >180.000.000) και τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Προκειμένου δε περί των τελευταίων τούτων επιχειρήσεων ως γήπεδα αυτών νοούνται και οι ανήκουσες σε αυτές αγροτικές εκτάσεις ή αγροτεμάχια, τα οποία αυτές εκμεταλλεύονται για καλλιέργειες και γεωργικές γενικά εργασίες (Σ.τ.Ε.3374/1972).

**ε) Αλλοδαπές επιχειρήσεις.**

Οι αλλοδαπές εταιρίες και επιχειρήσεις που έχουν στην Ελλάδα υποκατάστημα, αντιπρόσωπο ή πράκτορα κλπ. και τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, εφόσον έχουν στην Ελλάδα ακίνητα που ανήκουν κατά κυριότητα σε αυτές, να αναπροσαρμόσουν την αξία αυτών όπως και οι ημεδαπές επιχειρήσεις (Υπουργείο Οικονομικών Ε 3432/788/πολ.101/1977).

Αλλοδαπή επιχείρηση που δεν έχει στην Ελλάδα άλλη δραστηριότητα εκτός από την εκμίσθωση ακινήτου, δηλαδή δεν έχει στην Ελλάδα επαγγελματική εγκατάσταση αλλά μόνο ένα ακίνητο από το οποίο πραγματοποιεί εισόδημα Α'πηγής (ενοικίαση ακινήτων), δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και συνεπώς και σε αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου. (Διοικ.Πρωτοδικείο Αθηνών 4610/1979, Διοικ. Πρωτοδικείο Αθηνών 161/1980, Διοικ.Εφετείο Αθηνών 5/1981, Διοικ. Εφετείο Αθηνών 3530/1981).

**στ) Επιχειρήσεις Ν.Δ. 2687/1953 (τηρούν τα βιβλία και καταρτίζουν τους ισολογισμούς τους σε ξένο νόμισμα).**

Οι επιχειρήσεις του Ν.Δ. 2687/1953 που καταρτίζουν τους ισολογισμούς τους σε ξένο νόμισμα, θα αναπροσαρμόσουν την αξία κτήσεως των ακινήτων με τους συντελεστές που ορίζει ο Ν.2065/1992. (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992, Ν.1432/644/πολ.111/1977).

Για την εξεύρεση της αναπροσαρμοσμένης αξίας των ακινήτων θα ληφθεί ως βάση το ποσό που διατέθηκε σε δραχμές για την απόκτησή του, ή προκειμένου περί ανοικοδομηθέντος κτιρίου το ποσό της δαπάνης σε δραχμές που καταβλήθηκε για την αποπεράτωσή του είναι ίσο με το γινόμενο του ποσού του ξένου νομίσματος, που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης με την τιμή που είχε το νόμισμα αυτό σε δραχμές κατά το χρόνο που η επιχείρηση απόκτησε

τα ακίνητα.

Συνεπώς, οι διακυμάνσεις της τιμής του συναλλάγματος δεν θα επηρεάσουν την αξία σε δραχμές του ακινήτου που θα αναπροσαρμοσθεί βάσει των διατάξεων του Ν.2065/1992. Σε κάθε περίπτωση δηλαδή θα αναπρο-σαρμόζουν την αξία σε δραχμές που καταβλήθηκε για την απόκτηση του ακινήτου.

Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι 31/12/1991 για τα κτίρια θα αναπροσαρμοσθούν και αυτές στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές, χωριστά για κάθε κτίριο, που αναπροσαρμόστηκε και η αξία του κτιρίου. Ως βάση αναπροσαρμογής των αποσβέσεων των κτιρίων θα ληφθεί το ποσό αυτών σε δραχμές που προκύπτει με βάση την αξία κτήσεως του κτιρίου σε δραχμές. Επομένως, εάν οι αποσβέσεις έχουν υπολογισθεί σε ξένο νόμισμα, οι διακυμάνσεις της τιμής του συναλλάγματος δεν θα επηρεάσουν το ποσό των αποσβέσεων που θα αναπροσαρμοσθεί βάσει των διατάξεων του Ν.2065/1992. Σε κάθε περίπτωση δηλαδή θα αναπροσαρμόζεται το ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1991 και που προκύπτει με βάση την αξία κτήσεως του κτιρίου σε δραχμές.

#### **Υπολογισμός φόρου.**

Ο φόρος που οφείλεται με τις διατάξεις του Ν.542/1977, θα υπολογισθεί και για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σε ξένο νόμισμα σε δραχμές με βάση την υπεραξία σε δραχμές που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων και των αποσβέσεων σύμφωνα με τα ανωτέρω.

#### **Κεφαλαιοποίηση υπεραξίας.**

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σε ξένο νόμισμα δύνανται να κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προκύπτει, στο ξένο νόμισμα που τηρούνται τα βιβλία.

Το ποσό του κεφαλαίου που προκύπτει με την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας δεν αποτελεί κεφάλαιο εξωτερικού και επομένως δεν υπάγεται στις διατάξεις του Ν.Δ.2687/1953.

Το Διοικ. Εφετείο Αθηνών με την απόφαση 4780/1980 είχε κρίνει ότι με τις διατάξεις του νόμου 542/1977 περί αναπροσαρμογής των ακινήτων υποβάλλεται

σε φορολογία η υπεραξία των ακινήτων προσδιοριζόμενη μεν κατά τρόπο τεκμαρτώσ, πλην, όμως, έχει δημιουργηθεί στο παρελθόν. Επομένως, με το Ν.542/1977 επιβάλλεται είδος αναδρομικής φορολογίας στις επιχειρήσεις του Ν.Δ.2687/1953 η οποία (αναδρομική φορολογία) δεν επιτρέπεται για τις επιχειρήσεις αυτές.

Αντιθέτως, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε (απόφαση 176/1990) ότι η υπαγωγή της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων σε φορολογία, δεν συνιστά περίπτωση αναδρομικής φορολογίας και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αντιθέσεως των οικείων διατάξεων του νόμου περί την αναπροσαρμογή των ακινήτων προς τη διάταξη του άρθρου 78, παρ. 2 του Συντάγματος, ούτε επίσης θέμα αντίθεσης με το άρθρο 8, παρ. 5 του Ν.Δ.2687/1953 «περί επενδύσεων και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού» το οποίο δεν επιτρέπει την επιβολή αναδρομικής φορολογίας σε επιχειρήσεις ιδρυόμενες με κεφάλαια εξωτερικού.

## **2.2 Αναπροσαρμογή ακινήτων τεχνικών επιχειρήσεων.**

### **Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στο άρθρο 20 (παρ.1, δεύτερο εδάφιο) του Ν.2065/1992 αναφέρεται:

*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 από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.*

Με τις διατάξεις της άνω παραγράφου του άρθρου 20 του Ν.2065/1992, ορίζεται ότι ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, υποχρεούνται να προβούν σε αναπροσαρμογή μόνον της αξίας των ακινήτων τα οποία αυτές ιδιοχρησιμοποιούν ή έχουν εκμισθωμένα πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως, οι τεχνικές αυτές επιχειρήσεις δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή όλων των ακινήτων που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, αλλά μόνον εκείνων που αυτές ιδιοχρησιμοποιούν ή έχουν εκμισθώσει σε τρίτους πάνω από δύο χρόνια κατά το χρόνο αναπροσαρμογής. (Υπουργείο Οικονο-

μικρών 1112918/πολ.1248/1992).

Στο Ν.542/1977 δεν υπήρχε η άνω διευκρίνηση για τις τεχνικές εταιρίες με αποτέλεσμα το Δημόσιο στους ελέγχους που επακολούθησαν, είχε τη γνώμη ότι σε αναπροσαρμογή της αξίας υπάγονται όλα τα ακίνητα (γήπεδα και κτίρια) των τεχνικών επιχειρήσεων αδιακρίτως αν πρόκειται για πάγια ή για εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία (Σ.τ.Ε.3563/1988).

Το Συμβούλιο της Επικρατείας με σειρά αποφάσεών του έκρινε ότι μόνο τα πάγια ακίνητα (γήπεδα και κτίρια) υπάγονται στην αναπροσαρμογή και στη φορολογία της υπεραξίας, όχι δε και τα εμπορεύσιμα ακίνητα της επιχείρησης (Σ.τ.Ε.2595/1985, 2762/1983, 3563/1988).

### **2.3 Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων επιχειρήσεων ευρισκομένων σε εκκαθάριση καθώς και σε αδράνεια.**

#### **Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Ν.2065/1992 αναφέρεται:

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

**α) Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση δεν αναπροσαρμόζουν τα ακίνητα.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2, του άρθρου 20 του Ν.2065/1992, ρητά ορίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δεν δύνανται να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

Πριν γίνει η εκκαθάριση μιας επιχείρησης προηγείται η λύση αυτής. Οι λόγοι δε λύσεως της επιχείρησης είναι σε γενικές γραμμές οι παρακάτω:

1. Όταν λήξει ο χρόνος διάρκειας της επιχείρησης που αναφέρεται στο καταστατικό της.
2. Με απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως που λαμβάνεται με ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας καταστατικής Γ.Σ.

3. Όταν η επιχείρηση κηρυχτεί σε κατάσταση πτώχευσης.
4. Το Δ.Σ. είναι υποχρεωμένο να συγκαλέσει Γ.Σ., για να αποφασίσει για τη λύση ή όχι της επιχείρησης, αν κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, η αξία του Ενεργητικού μετά την αφαίρεση του κυρίως Παθητικού είναι μικρότερη του 1/2 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.
5. Όταν ανακληθεί η άδεια συστάσεως της επιχείρησης με υπουργική απόφαση. Ειδικότερα, η ανάκληση αυτή γίνεται για διάφορους λόγους. Οι κυριότεροι από αυτούς είναι:
  - αν κατά τη σύσταση της επιχείρησης δεν έχει καταβληθεί το μετοχικό κεφάλαιο που ορίζεται καταβλητέο στο καταστατικό.
  - μέλος του Δ.Σ ή Διευθυντής ή άλλο πρόσωπο που έχει σχέση με τη διοίκηση της επιχείρησης, καταδικάστηκε τελεσίδικα σε φυλάκιση, για πράξη που αφορά τη διαχείριση των εταιρικών συμφερόντων και η επιχείρηση δεν τον απομάκρυνε από τη διοίκηση ή τη διεύθυνση.
  - αν κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, η αξία του Ενεργητικού μετά την αφαίρεση του κυρίως Παθητικού είναι μικρότερη του 1/10 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Μετά τη λύση της επιχείρησης (εκτός από την περίπτωση λύσεως για λόγους πτώχευσης), ακολουθεί η εκκαθάρισή της. Η εκκαθάριση γίνεται από τους εκκαθαριστές. Η Ανώνυμη Εταιρία τίθεται υπό εκκαθάριση από την ημέρα που δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως η σχετική απόφαση (ανακοίνωση) του Νομάρχη για τη λύση και το διορισμό των εκκαθαριστών (Διοικ.Πρωτ.Αθηνών 1978/1989, Περιοδικό «Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας» 1990 σελ.663).

### **β) Ακίνητα απαλλοτριούμενα.**

Προκειμένου περί ακινήτων τα οποία έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση απαλλοτρίωσης ή έχει γίνει σύσταση δουλείας επ'αυτών, η αξία τους δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή, εφόσον ο νόμος περιοριστικά αναφέρεται σε ακίνητα που έχει στην κυριότητά της η επιχείρηση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (Υπουργείο Οικονομικών 1012522/πολ.1152/1993, Περιοδικό

«Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας» 1993 σελ.999).

**γ) Επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.**

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) και σε καταβολή του φόρου υπεραξίας υπόκεινται κατ'αρχήν όλες αδιακρίτως οι επιχειρήσεις με μόνες εξαιρέσεις και απαλλαγές αυτές που περιοριστικώς θεσπίζονται από το νόμο. Εξάλλου, η υποχρέωση αυτή δεν τελεί υπό την προϋπόθεση της λειτουργίας της υφισταμένης επιχειρήσεως κατά ορισμένο χρόνο και μάλιστα κατά το χρόνο που επιβάλλεται από το νόμο η διενέργεια της αναπροσαρμογής. Συνεπώς, στην υποχρέωση αυτή υπόκεινται και οι επιχειρήσεις οι οποίες για οποιοδήποτε λόγο τελούσαν σε αδράνεια κατά τον παραπάνω κρίσιμο χρόνο (Σ.τ.Ε.203/1992 και 71/1991).



### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

#### ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ

#### ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

#### Άρθρο 21, Ν.2065/1992

**3.1 Οι επιχειρήσεις κάθε τέσσερα χρόνια αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων.**

**Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

*Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά 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.*

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

**α) Πώς πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή των ακινήτων.**

Ρητά ορίζεται ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με λογιστικές εγγραφές οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία των επιχειρήσεων, μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.

Επιχειρήσεις που συντάσσουν ισολογισμό	Οι λογιστικές εγγραφές για την αναπροσαρμογή των ακινήτων θα καταχωρηθούν
• Στις 31.12.1996	Μέχρι 31.12.1996
• Στις 30.6.1997	Μέχρι 31.12.1996

**β) Έννοια γηπέδου.**

Γήπεδο σημαίνει έκταση γης προϋποθέτουσα προορισμό προσιδιάζοντα προς το επιτρεπτόν της εκτελέσεως εργασιών δομήσεως (Διοικ.Εφετείο Αθηνών 1895/1985).

Αντίθετα με τον άνω ορισμό, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι ως γήπεδα νοούνται και οι ανήκουσες σε αυτά αγροτικές εκτάσεις ή αγροτεμάχια τα οποία οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται με καλλιέργειες και γεωργικές εν γένει εργασίες (Σ.τ.Ε.3374/1992).

**γ) Έννοια κτιρίου.**

Εκτός από τα κτίρια σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κλπ.) που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών, αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή 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, ανάλογου του χρόνου που πραγματοποιήθηκαν αυτές όπως αναλυτικά αναφέρουμε στο επόμενο κεφάλαιο.

**δ) Περιφράξεις - ασφαλτοστρώσεις - αποχετεύσεις - μανδρότοιχοι κλπ.**

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται, μόνον η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις, μανδρότοιχοι κλπ.) καθόσον αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις κατά την έννοια των άρθρων 948 και επόμενα του Α.Κ. (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

Τα δικαστήρια (Σ.τ.Ε.3240/1988) έκριναν ότι στην αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων υπόκεινται μόνον τα γήπεδα και τα κτίρια των επιχειρήσεων, όχι δε και οι λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις τους (περίφραξη, οδοί προσπέλασης,

ανόρυξη φρέατος), σε αντίθεση προς την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 1 του αναγκαστικού νόμου 148/1967, κατά την οποία η αναπροσαρμογή αφορούσε την αξία «των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) και των λοιπών παγίων εγκαταστάσεων, εξαιρέσει των μηχανημάτων...»

**Παράδειγμα:** Το έτος 1995 ανώνυμη εταιρία ολοκλήρωσε το κόστος κατασκευής των εξής εργασιών:

• Διαμορφώσεις εδάφους γηπέδου	δρχ.	3.700.000
• Περιφράξεις γηπέδου	δρχ.	<u>8.750.000</u>
• Σύνολο	δρχ.	<u>12.450.000</u>

Για τις άνω αξίες, η ανώνυμη εταιρία δεν πρέπει να καταχωρήσει καμμία εγγραφή αναπροσαρμογής στα βιβλία της, καθόσον οι αξίες αυτές αντιπροσωπεύουν κόστος τεχνικών εγκαταστάσεων και δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

**ε) Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων επιχειρήσεων ύδρευσης.**

Δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή η αξία 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 λοιπών παγίων εγκαταστάσεων αυτών. (Υπουργείο Οικονομικών 1012522/πολ.1152/1993, Περιοδικό «Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας» 1993 σελ.999).

**στ) Λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις.**

Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο Ν.2065/1992 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των γηπέδων και των κτιρίων τους, όχι δε και τις λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις.

Σημειώνουμε ότι η θεσπισθείσα με τον Αναγκαστικό Νόμο 148/1967

αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ρητά αναφέρετο ότι υπήγοντο στην αναπροσαρμογή εκτός από τα γήπεδα και τα κτίρια και οι «λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις αυτών».

Η μη αναφορά των λοιπών εγκαταστάσεων στους νόμους για την αναπροσαρμογή των ακινήτων που εκδόθηκαν μετά τον Αναγκαστικό Νόμο 148/1967, έχει την έννοια ότι οι λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά τη βούληση του νομοθέτη, εξαιρέθηκαν της αναπροσαρμογής και, περαιτέρω, της φορολογίας της υπεραξίας (Διοικ.Εφετείο Αθηνών 1802/1981).

Στην έννοια των λοιπών παγίων εγκαταστάσεων περιλαμβάνονται μεταλλικά περίπτερα, υπόστεγα, γεμιστήρες βαρελιών, ξύλινα φυλάκια, καπάκια εξαερισμού, σιδηρόπορτες κλπ. (Διοικ.Εφετείο Αθηνών 1802/1981).

**ζ) Κτίρια ημιτελή - Αναπροσαρμόζεται η αξία κτιρίων τα οποία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/1992, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέσα στο έτος 1996 λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31.12.1995. Επομένως σε αναπροσαρμογή, υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1995 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων.

Κατ' ακολουθία, προκειμένου για κτίρια, των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.1995, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, για την ανέγερση αυτών, δεν θα αναπροσαρμοσθούν και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή τους. (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη Εταιρία αγόρασε το έτος 1979 οικόπεδο την αξία του οποίου αναπροσάρμοσε με τις διατάξεις του Ν.1249/1982, της Υπουργικής Απόφασης Ε.2665/1988 και του Ν.2065/1992. Το έτος 1993 άρχισε η ανέγερση εργοστασίου, επί του άνω οικοπέδου, η οποία μέχρι 31.12.1995 δεν είχε

αποπερατωθεί. Η ανώνυμη εταιρία στις 31.12.1996 θα αναπροσαρμόσει μόνον την αξία του γηπέδου. Αντιθέτως, δεν θα αναπροσαρμόσει την αξία του κτιρίου επειδή αυτό είναι ημιτελές και δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

**η) Ανέγερση κτιρίου σταδιακά με διαφορετικές άδειες οικοδόμησης.**

Στην περίπτωση που η ανέγερση κτιρίου έγινε σταδιακά με ξεχωριστή άδεια οικοδομήσεως και σε διάφορο χρόνο, ήτοι π.χ. του πρώτου ορόφου το έτος 1990 και του δεύτερου ορόφου το έτος 1994, ο υπολογισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας των κτιρίων θα γίνει χωριστά για κάθε μέρος του όλου κτιρίου το οποίο έχει ανεγερθεί με χωριστή άδεια οικοδομήσεως και σε διαφορετικό χρόνο, σαν να έχουμε δηλαδή δύο διαφορετικά κτίρια. (Υπουργείο Οικονομικών Ε 5912/1977).

**θ) Ανέγερση κτιρίου που διαρκεί περισσότερο από ένα έτη.**

Στην περίπτωση που η ανέγερση κτιρίου διαρκεί περισσότερο από ένα έτη, χρόνος κτήσης του κτιρίου θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή του. Επομένως, κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν είχε αποπερατωθεί μέχρι 31.12.1996, δηλαδή κτίρια τα οποία δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοσθούν. (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Από το έτος 1992 ανώνυμη εταιρία ανεγείρει επί ιδιόκτητου οικοπέδου κτίριο το οποίο αποπερατώθηκε το έτος 1994. Το κόστος κατασκευής ανήλθε στο ποσό δραχμών 100.000.000 και αναλύεται ανά έτος ως εξής:

- Χρήση 1992 δρχ. 50.000.000
- Χρήση 1993 δρχ. 40.000.000
- Χρήση 1994 δρχ. 10.000.000 δρχ. 100.000.000

Χρόνος κτήσεως του κτιρίου θεωρείται το έτος 1994 και η συνολική αξία του κτιρίου (δρχ. 100.000.000) θα αναπροσαρμοσθεί με τον συντελεστή του έτους 1994.

**ι) Σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας.**

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας επί ακινήτων και τούτο γιατί, αφενός μεν από τις διατάξεις του νόμου 2065/1992 δεν γίνεται καμιά διάκριση μεταξύ πλήρους και ψιλής κυριότητας, αφετέρου δε ο ψιλός κύριος, παρά τη σύσταση της προσωπικής δουλειάς της επικαρπίας, εξακολουθεί

να έχει τα δικαιώματα που αρμόζουν σε αυτόν, δύναται να μεταβιβάσει το ακίνητο, να υποθηκεύσει αυτό και γενικά να ενεργήσει ή παραλείψει, κάθε τι που απορρέει από το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας, αφού η κυριότητα είναι το ισχυρότερο των εμπραγμάτων δικαιωμάτων (Υπουργείο Οικονομικών Π.3864/1200/28.6.1982 και 1112918/πολ.1248/1992).

**ια) Ακίνητα τα οποία δεν αναπροσαρμόζονται.**

Δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992):

1. Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων.
2. Τα κτίρια που ανηγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι, τελικά περιέρχονται στον κύριο του εδάφους.
3. 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, κατεστράφησαν κλπ.).
4. 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 (π.χ. μεταλλικά υπόστεγα, οινοδεξαμενές κλπ.)(Σ.τ.Ε.1586/1980).

Τέλος, τα έξοδα της επιχειρήσεως τα πραγματοποιούμενα επ'ευκαιρία αγοράς και εν γένει αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων, όπως είναι τα συμβολαιο-γραφικά έξοδα, ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων, οι προμήθειες (μεσιτικά) κλπ. τα οποία καθεαυτά αποτελούν παρεπόμενα έξοδα σε σχέση προς τη συμβατική τιμή κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως των παγίων τούτων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς για εξεύρεση της αναπροσαρμοστέας αξίας και κατ'ακολουθίαν της φορολογητέας υπεραξίας, δεν υπολογίζονται τα επ' ευκαιρία της αγοράς πραγματοποιηθέντα από την επιχείρηση παρεπόμενα έξοδα.

### 3.2 Η τεχνική της αναπροσαρμογής των ακινήτων.

Στην παρ.2 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 αναφέρεται:

*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 συντελεστές 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 της αξίας 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 θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 1996 καθορίστηκε με την απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών 1115944/10616/ Β0012/πολ.1281/ 30.10.1996 το κείμενο της οποίας αναγράφεται στο επόμενο κεφάλαιο αναλυτικά.

Σύμφωνα με την άνω απόφαση, οι συντελεστές αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων με βάση τον χρόνο κτήσεως αυτών είναι περιληπτικά οι εξής:

Χρόνος Κτήσεως των ακινήτων	Συντελεστής αναπροσαρμογής αξίας	
	Γηπέδων	Κτιρίων
Αξία ακινήτων που αποκτήθηκαν:		
- Μέχρι και 31/12/1991	1,80	1,60
- Το έτος 1992	1,55	1,35
- Το έτος 1993	1,35	1,25
- Το έτος 1994	1,20	1,10
- Το έτος 1995	1,10	1,05
- Το έτος 1996	-	-

### 3.3 Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων ευρισκόμενη σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους.

**Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 3 (πρώτο εδάφιο) του άρθρου 21 του Ν.2065/ 1992 αναφέρεται:

*Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του 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.*

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 ορίζεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται στο επόμενο κεφάλαιο 4 (Απόφαση Υπουργού Οικονομικών 1115944/1996, πολ.1281), 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 αξία αυτών, προκειμένου αυτή, να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφόσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα Α και Β έτους κτήσεως 1991 και 1992 αντίστοιχα. Η αναπροσαρμοσμένη στις 31.12.1992 αξία κτήσεως του ακινήτου Α είναι: Γήπεδο Α δρχ. 75.000, Κτίριο Α δρχ. 416.667. Η αξία κτήσεως του ακινήτου Β είναι: Γήπεδο Β δρχ. 145.454, Κτίριο Β δρχ. 628.571. Τα ακίνητα ευρίσκονται σε



Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

περιοχή όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η Α.Ε. αναπροσάρμοσε την αξία αυτών στις 31.12.1996 ως εξής:

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήρης (4)	Αναλμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1991	75.000	1,80	135.000 145.000	60.000 -
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1991	416.667	1,60	666.667 700.000	250.000
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 από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					390.000

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός

Χρέωση Πίστωση

10	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	60.000

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

10.00.01	Γήπεδο Β (πόλη..., οδός..., αρ..)	80.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	140.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	250.000	
11.00.01	Κτίριο Β (πόλη..., οδός..., αρ..)	220.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		470.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		220.000
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		220.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

Μετά 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 με βάση τα αναφερόμενα στο επόμενο κεφάλαιο 5.

**α) 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 εκείνα 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 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη Εταιρία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της το παρακάτω ακίνητο, το οποίο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Το έτος κτήσεως του ακινήτου είναι το 1991 και η αναπροσαρμοσμένη στις 31.12.1992 αξία κτήσεως του μεν γηπέδου είναι δρχ. 41.666 του δε κτιρίου δρχ. 160.000. Το έτος 1993 προέβη σε προσθήκες στο κτίριο αξίας δρχ. 20.000. Η αντικειμενική αξία 31.12.1996 του γηπέδου είναι δρχ. 80.000 και του κτιρίου δρχ. 200.000. Οι αναπροσαρμοσμένες αξίες 31.12.1996 με βάση τους συντελεστές του Ν.2065/1992 είναι για το γήπεδο δρχ. 75.000 και για το κτίριο δρχ. 281.000.

**Αναπροσαρμογή αξίας γηπέδου:** Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία γηπέδου, με βάση τον οριζόμενο συντελεστή αναπροσαρμογής, δρχ. 75.000 είναι μικρότερη εκείνης που προκύπτει στις 31.12.1996 με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, η αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου θα γίνει βάσει των συντελεστών του Ν.2065/1992.

**Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίου:** Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου με βάση τους οριζόμενους συντελεστές αναπροσαρμογής, δρχ. (160.000

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

$x 1,60 + 20.000 x 1,25) = 281.000$  είναι μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει στις 31.12.1996 με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού δρχ.  $(177.776 + 22.224) = 200.000$ , η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων θα γίνει βάσει του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού.

Εάν υποθέσουμε ότι το κόστος κτήσεως του κτιρίου στις 31.12.1996 δρχ. 180.000 αποτελείται από την αρχική αξία του κτιρίου μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1992 δρχ. 160.000 πλέον τις προσθήκες έτους 1993 δρχ. 20.000, τότε η αναπροσαρμογή του άνω κτιρίου δεν θα γίνει με τους συντελεστές του Ν.2065/1992 αλλά με τον ενιαίο συντελεστή 1,1111 ο οποίος προσδιορίστηκε ως εξής:

$\frac{\text{Αντικειμενική αξία ακινήτου 31.12.1996}}{\text{Αξία κτήσεως ακινήτου 31.12.1996}} = \frac{200.000}{180.000} = 1,1111$
--

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλγής (4)	Αναλμμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
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.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»	48.890
---	--------

31.12.1996		
Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	33.334
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	33.334
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.		

31.12.1996		
Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων	
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	20.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	20.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.		

31.12.1996		
Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	4.444

11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα	
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων	4.444

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

Μετά τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 48.890, το οποίο, στη συνέχεια, θα μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με βάση τα αναφερόμενα στο επόμενο κεφάλαιο 5.

**β) Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων στην περίπτωση που η αντικειμενική αξία των ακινήτων είναι μικρότερη της αξίας κήσεως.**

Επίσης, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, είναι δυνατόν η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων, τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, να εμφανίζεται στα βιβλία αυτών με αξία μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό. Στην περίπτωση αυτή, δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένοι στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/ πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα τα οποία ευρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων. Η ανώνυμη εταιρία αναπροσάρμοσε στις 31.12.1992 το Γήπεδο Α και το Κτίριο Α και προέκυψαν αντίστοιχες αξίες δρχ. 80.000 και δρχ. 333.333. Επίσης αναπροσάρμοσε στις 31.12.1996 την αξία των ακινήτων ως εξής:

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήρης (4)	Αναλμμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1985	80.000	1,80	144.000	-
		80.000		140.000	60.000
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1987	333.333	1,60	533.333	200.000
				550.000	-
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		50.000	-
				48.000	-
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					140.000

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός

Χρέωση Πίστωση

10	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	60.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ-	
	μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή	
	λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή-	
	των 1996 (Ν.2065/1992)	60.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

		<b>31.12.1996</b>	
<b>Κωδικός Λογαριασμός</b>		<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	200.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (Ν.2065/1992)		200.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.			

		<b>31.12.1996</b>	
<b>Κωδικός Λογαριασμός</b>		<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (Ν.2065/1992)		120.000
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων		120.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.			

Μετά τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 140.000 το οποίο, στη συνέχεια, θα μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με βάση τα αναφερόμενα στο επόμενο κεφάλαιο 5.

**3.4 Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων ευρισκομένων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των.**



### **Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 3 (δεύτερο εδάφιο) του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

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

Με την άνω διάταξη ρητά ορίζεται ότι, προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που αναφέρονται στο επόμενο κεφάλαιο 4, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την πραγματική, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων, η πραγματική αξία αυτών, 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 από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που αναφέρονται στο επόμενο κεφάλαιο 4, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, με τον περιορισμό ότι σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των ακινήτων, θα πραγματοποιείται αποκλειστικά από την επιχείρηση με κάθε πρόσφορο μέσο, από το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτού (εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή, από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία ή άλλη Δημόσια

Υπηρεσία, εκτίμηση αξίας από Τραπεζικούς Οργανισμούς για λήψη δανείων κλπ.). Όταν η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου περιορίζεται, σύμφωνα με τα πιο πάνω, υποχρεωτικά στο ύψος που προκύπτει με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ή στην πραγματική αξία αυτού, κατά περίπτωση, θα αναπροσαρμόζονται και οι αποσβέσεις επί της αξίας του κτιρίου στο σύνολό τους με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής. (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη Εταιρία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της τα παρακάτω ακίνητα Α, Β και Γ. Το ακίνητο Α ευρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Τα ακίνητα Β και Γ ευρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Το έτος κτήσεως του ακινήτου Α (Γήπεδο-Κτίριο) είναι το 1990, του Γηπέδου Β το 1992 και του Γηπέδου Γ το 1993. Η ανώνυμη εταιρία αναπροσάρμοσε στις 31.12.1992 το Γήπεδο Α και το Κτίριο Α και προέκυψαν αντίστοιχες αξίες δρχ.100.000 και δρχ.400.000. Επίσης αναπροσάρμοσε τις αξίες αυτών στις 31.12.1996 και τις νέες αξίες τις σύγκρινε ανάλογα με τις αντικειμενικές και αγοραίες αξίες αυτών ως εξής:

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήγης (4)	Αναλμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1990	100.000	1,80	180.000	-
		100.000		140.000	40.000
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1990	400.000	1,60	640.000	240.000
				700.000	-
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		(233.333)	1,60	(373.333)	(140.000)

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

Γήπεδο Β Αγοραία Αξία 31.12.96	1992	90.900 90.900	1,55	140.900 130.900	50.000 <sup>(1)</sup> ή 40.000
Γήπεδο Γ Αγοραία Αξία 31.12.96	1993	200.000	1,35	270.000 300.000	70.000 -
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					260.000

Σημείωση <sup>(1)</sup>. Επειδή η αγοραία αξία του Γηπέδου Β είναι μικρότερη της αναπροσαρμοσμένης αξίας με βάση τις διατάξεις του Ν.2065/1992, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει είτε την αναπροσαρμοσμένη είτε την πραγματική. Στο παράδειγμα υποθέτουμε ότι η επιχείρηση επέλεξε την αναπροσαρμοσμένη.

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός

Χρέωση Πίστωση

10	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	40.000
10.00.01	Γήπεδο Β (πόλη..., οδός..., αρ..)	50.000
10.00.02	Γήπεδο Β (πόλη..., οδός..., αρ..)	70.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (Ν.2065/1992)	160.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός

Χρέωση Πίστωση

11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα	
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων	

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	240.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ-	
	μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή	
	λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή-	240.000
	των 1996 (Ν.2065/1992)	

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ-		
	μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή		
	λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή-		140.000
	των 1996 (Ν.2065/1992)		
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-		
	Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά-		
	σεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά-		140.000
	σεις κτιρίων		

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

Μετά τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο δρχ.260.000 το οποίο στη συνέχεια θα μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με βάση τα αναφερόμενα στο επόμενο κεφάλαιο 5.

**Για την πληρέστερη κατανόηση όλων των παραπάνω περιπτώσεων παραθέτουμε τα ακόλουθα δύο παραδείγματα:**

**Παράδειγμα 1° :**

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό με 31.12.1996 έχει, μεταξύ άλλων στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 35.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1992 και ένα άλλο κτίριο αξίας 24.000.000 δρχ. που απέκτησε στο έτος 1993.

Για το δεύτερο κτίριο, η εταιρία δαπάνησε στο έτος 1994 για βελτιώσεις και προσθήκες το ποσό των 3.000.000 δρχ.

Η αξία των δύο αυτών κτιρίων ανέρχεται την 31.12.96 βάσει αντικειμενικών αξιών σε 50.000.000 δρχ. και 40.000.000 δρχ., αντίστοιχα.

Από την ανώνυμη εταιρία έχουν ενεργηθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1995 συνολικά οι εξής αποσβέσεις: Για το πρώτο κτίριο 7.000.000 δρχ. και για το δεύτερο κτίριο 3.900.000 δρχ., από τις οποίες οι 300.000 δρχ. έγιναν στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων και των αποσβέσεών τους θα γίνει ως εξής:

α) Για το κτίριο που απόκτησε η εταιρία το έτος 1992 θα πολλαπλασιασθεί η τιμή κτήσης αυτού 35.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 1,35, δηλαδή θα έχουμε  $35.000.000 \times 1,35 = 47.250.000$  δρχ., η οποία και λαμβάνεται ως αναπροσαρμοσμένη αξία αφού είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας (50.000.000).

Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν ενεργηθεί μέχρι 31.12.1995 με το συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή θα έχουμε  $7.000.000 \times 1,35 = 9.450.000$  δρχ.

β) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρία το έτος 1993 θα πολλαπλασιαστεί η αξία κτήσης αυτού 24.000.000 με το συντελεστή 1,25 δηλαδή  $24.000.000 \times 1,25 = 30.000.000$  δρχ. Για τις βελτιώσεις-προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό θα πολλαπλασιαστεί το ποσό των 3.000.000 με το συντελεστή 1,10, δηλαδή θα έχουμε  $3.000.000 \times 1,10 = 3.300.000$  δρχ. Επειδή η αντικειμενική αξία του κτιρίου είναι 40.000.000 δρχ., ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προέκυψε βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής, δηλαδή 33.300.000 δρχ. ( $30.000.000 + 3.300.000$ ).

Οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.1995 αποσβέσεις θα αναπροσαρμοσθούν ως εξής:

3.600.000 (3.900.000 - 300.000) x 1,25	=	4.500.000
300.000 x 1,10	=	<u>330.000</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>4.830.000</b>

**Παράδειγμα 2° :**

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό την 31.12.1996 έχει στην κυριότητα της γήπεδο που είχε αγοράσει αντί 26.000.000 δρχ. το έτος 1989, σε περιοχή που ΔΕΝ ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η αναπροσαρμοσμένη αξία του μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1992 ανερχόταν σε 36.400.000 δρχ. (26.000.000 x 1,40). Επί του οικοπέδου αυτού ανήγειρε το έτος 1992 κτίριο συνολικού κόστους 80.000.000 δρχ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου, βάσει επισήμων αποδεικτικών στοιχείων της εταιρίας, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.1996) ανέρχεται σε 50.000.000 δρχ., ενώ η πραγματική αξία του κτιρίου σε 86.000.000δρχ.

Η ανώνυμη εταιρία πραγματοποίησε μέχρι την 31.12.1995 αποσβέσεις επί του κτιρίου 16.000.000 δρχ. συνολικά.

Περαιτέρω, το έτος 1994 προέβη στην αγορά οικοπέδου αξίας 37.000.000 δρχ., σε περιοχή που ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Βάσει του συστήματος αυτού, η αξία του οικοπέδου ανέρχεται, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.1996) σε 42.000.000 δρχ.

Βάσει των δεδομένων αυτών η ανώνυμη εταιρία θα προβεί στην αναπροσαρμογή της αξίας των οικοπέδων, του κτιρίου και των αποσβέσεών τους ως εξής:

α) Για το οικόπεδο που αγόρασε η εταιρία το έτος 1989, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού μπορεί να περιορισθεί στο ύψος των 50.000.000 δρχ., δηλαδή στην πραγματική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής που ανέρχεται στο ποσό των 65.520.000 δρχ. (36.400.000 x 1,80).

β) Για το κτίριο, που ανήγειρε στο πιο πάνω οικόπεδο το έτος 1992, η αναπροσαρμοσμένη αξία του 108.000.000 δρχ., (80.000.000 x 1,35) μπορεί να περιορισθεί στο ύψος των 86.000.000 δρχ., δηλαδή στην πραγματική του αξία ή

να ληφθεί υπόψη το ποσό των 108.000.000 δρχ. Αν η επιχείρηση επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου την πραγματική αξία αυτού, ήτοι τα 86.000.000 δρχ., τότε η αναπροσαρμογή έχει γίνει ουσιαστικά με τον μειωμένο συντελεστή 1,075 (86.000.000 : 80.000.000). Ο προκύψας αυτός συντελεστής αναπροσαρμογής θα είναι και ο συντελεστής με τον οποίο θα αναπροσαρμοσθούν οι ενεργηθείσες αποσβέσεις. Δηλαδή, οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν στο ύψος των 17.200.000 δρχ. (16.000.000 x 1,075).

γ) Για το οικόπεδο που η εταιρία αγόρασε το έτος 1994 η αναπροσαρμοσμένη αξία 44.400.000 δρχ. (37.000.000 x 1,20) περιορίζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, στο ποσό των 42.000.000 δρχ.

### **3.5 Πληροφορίες στο δημοσιευμένο ισολογισμό για την αναπροσαρμογή των ακινήτων.**

Στην παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

*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 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

### **3.6 Καταχώρηση πληροφοριών στο Προσάρτημα για την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992.**

Το «Προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως» είναι μια οικονομική κατάσταση, η σύνταξη της οποίας προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. (σχετική παρ. 4.1.5), καθώς επίσης και από τους νόμους 2190/1920 (περί Ανωνύμων Εταιριών) και 3190/1955 (περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης).

Στο Προσάρτημα εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές

πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Μεταξύ των πληροφοριών περιλαμβάνονται και οι σχετικές με την αναπροσαρμογή των παγίων:

## **§.2. Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων**

(α) Άρθρο 43α § 1-α: Μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων καθώς και των προβλέψεων για υποτιμήσεις τους.

---

(στ) Άρθρο 43 § 9: Ανάλυση και επεξήγηση της γενομένης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής».

(1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους ή της αναπροσαρμοσμένης στις 31.12.1996 με βάση τον Ν.2065/1992, η οποία είναι προσαυξημένη με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις προβλεπόμενες από τον νόμο αποσβέσεις

Σύμφωνα με τον Ν.2065/1992 έγινε, μέσα στην παρούσα χρήση, αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων και προέκυψε τελικά πιστωτική διαφορά εκ δρχ... η οποία κεφαλαιοποιήθηκε (ή συμψήφισε το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Υπόλοιπο ζημιών»). Η κίνηση του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής» έχει ως εξής:



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

#### Άρθρο 22, Ν.2065/1992

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

Η διαδικασία για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 1996 καθορίστηκε με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1115944/10616/Β0012/πολ.1281/30.10.1996 που αντικατέστησε το άρθρο 22 του Ν.2065/1992 και εφαρμόζεται αντ' αυτού. Το πλήρες κείμενο έχει ως εξής:

*Έχοντας υπόψη:*

- α. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 (Φ.Ε.Κ.113 Α'), σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους.*
- β. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, 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 στοιχείων της Ε.Σ.Υ.Ε.*
- δ. Τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.*

### 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.2065/1992.

2. Για τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 1992, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απόκτησαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1991, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζετο στα βιβλία της επιχείρησης την 31η Δεκεμβρίου 1991.

3. Για τις επιχειρήσεις, που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 (Φ.Ε.Κ.217 Α) ή του Ν.2166/1993 (Φ.Ε.Κ.137 Α) 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.3 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992, με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης 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 31η 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, 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 31η 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 31η 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.2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από 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 το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση αναπροσαρμόζονται στο σύνολό 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 χρήση.

7. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται και επί των ακινήτων των βιομηχανικών περιοχών της ΑΕ «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.2065/1992.

8. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

#### **4.2 Αναπροσαρμογή ακινήτων επιχειρήσεων που προέκυψαν από μετασχηματισμούς του Ν.2166/1993.**

Με τις διατάξεις της παρ. 4 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1991, ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 θα χρησιμοποιήσουν τους συντελεστές αναπροσαρμογής της παρ.4.1, ανάλογα με τον χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή

συγχωνεύθηκαν. Κατά ρητή διατύπωση της άνω απόφασης τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τον χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός. Επομένως και οι εταιρίες οι οποίες προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων μέσα στο έτος 1996 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1995.

Στην περίπτωση αυτή θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής, που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπείσα, συγχωνευθείσα κλπ. επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Η «ΑΛΦΑ» Α.Ε. προήλθε από μετατροπή της επιχείρησης «ΒΗΤΑ» Ε.Π.Ε. μέσα στο έτος 1995 βάσει του Ν.2166/1993. Η Ε.Π.Ε. «ΒΗΤΑ» εισέφερε στην Α.Ε. «ΑΛΦΑ» ένα γήπεδο και ένα κτίριο το οποίο είχε αγοράσει το έτος 1992. Η ανώνυμη εταιρία θα χρησιμοποιήσει στις 31.12.1996 τους εξής συντελεστές αναπροσαρμογής της αξίας των άνω ακινήτων:

- Γηπέδου 1,55

- Κτιρίου 1,35

Η ρύθμιση αυτή έγινε γιατί κατά τον μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των εισφερομένων στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κανονιστικού Νόμου 2190/1920, σε αντίθεση με τους μετασχηματισμούς που γίνονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Νομοθετικού Διατάγματος 1297/1972, με αποτέλεσμα, τα εισφερθέντα γήπεδα και κτίρια με τις διατάξεις του Ν.2166/1993 να εμφανίζονται στα βιβλία της προκύψασας από τον μετασχηματισμό εταιρίας με την αξία στην οποία είχαν αποκτηθεί από τη μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

#### **4.3 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 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 από το Δημόσιο μέχρι του χρόνου αναπροσαρμογής του άνω κτιρίου (Υπουργείο Οικονομικών Ε 10533/ πολ.216/1988, Λογιστής 1988 σελ. 1091).

Επειδή, η άνω άποψη του Υπουργείου Οικονομικών δεν ήταν σύμφωνη με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (σχετικές γνωμοδοτήσεις Ε.ΣΥ.Λ. 1063/1989 και 1351/1990) το Υπουργείο Οικονομικών στη συνέχεια αποδέχθηκε τις απόψεις του Ε.Γ.Λ.Σ. με αποτέλεσμα τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν 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, Λογιστής 1992 σελ. 718).

Στις οδηγίες που έδωσε αρχικά το Υπουργείο Οικονομικών για την αναπροσαρμογή των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του Ν.2065/1992 (σχετική 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 31.12.1996, αναφέρει ότι για τα κτίρια των επιχειρήσεων (βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφεία κλπ.), των οποίων η κατασκευή έχει περατωθεί μέχρι την 31.12.1995 και έχουν επιχορηγηθεί και η επιχείρηση την εισπραχθείσα επιχορήγηση την εμφάνισε στο λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» (μεταφέροντας στο τέλος της χρήσεως το δουλευμένο μέρος της επιχορήγησης στο λογαριασμό 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» σύμφωνα με την άνω γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ. 1063/1989), η αναπροσαρμογή θα γίνει ως εξής:

Θα αναπροσαρμοσθούν 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 επιχειρήσεως κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Ο συντελεστής αναπροσαρμογής του υπολοίπου της επιχορήγησης (καθώς και των αποσβέσεων) είναι ο ίδιος που χρησιμοποιήθηκε για την αναπροσαρμογή των κτιρίων (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, στις οδηγίες που έδωσε στα μέλη του, σημειώνει ότι για τα κτίρια που έχουν υπαχθεί στο σύστημα επιχορηγήσεων πρέπει να αναπροσαρμοσθεί: α) η συνολική αξία κτήσεώς τους, β) οι (συνολικές) συσσωρευμένες αποσβέσεις τους και γ) το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». Με τη μέθοδο αυτή δεν επηρεάζονται τελικά τα φορολογητέα έσοδα (Εγκύκλιοι Σώματος Ορκωτών Λογιστών 30/1988 και 389/1993).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη Εταιρία στις 31.12.1996 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 Ν.1892/1990. Το ακίνητο αγοράστηκε το 1991 έναντι το μεν γήπεδο 150.000 δρχ. το δε κτίριο 500.000 δρχ. Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 στις 31.12.1996 είναι 100.000 δρχ. Η ανώνυμη εταιρία αναπροσάρμοσε την αξία αυτού στις 31.12.1996 ως εξής:

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήγής (4)	Αναλμμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1991	150.000	1,80	270.000	120.000
				300.000	-
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1991	500.000	1,60	800.000	300.000
				900.000	-

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		(300.000)	1,60	(480.000)	(180.000)
Επιχορήγηση κτιρίου (πιστωτικό υπόλοιπο λογ/σμου 41.10 στις 31.12.96		(100.000)	1,60	(160.000)	(60.000)
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					180.000

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός

Χρέωση Πίστωση

10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	120.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		120.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.			

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός

Χρέωση Πίστωση

11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	300.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

41.07.00 Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή-  
των 1996 (N.2065/1992) 300.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του N.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (N.2065/1992)	180.000
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα	
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων	180.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του N.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (N.2065/1992)	60.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.10	Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	
41.10.00	Επιχορήγηση N.1892/1990 Κτιρίου Α	60.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή της επιχορήγησης κτιρίου Α βάσει του N.2065/1992.



#### **4.4 Αναπροσαρμογή αποσβέσεων.**

**4.4.1 Οι επιχειρήσεις θα αναπροσαρμόσουν τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που διενήργησαν μέχρι την προηγούμενη της αναπροσαρμογής χρήση.**

Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, και της παρ. 5 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1996 (βλέπε προηγούμενη παράγραφο 4.1) ορίζεται ότι, οι αποσβέσεις (τακτικές - πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από τον χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό 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 31.12.1995 προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 31.12. και μέχρι 30.6.1996 για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 30.6. (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Βλέπε παρ. 3.3 προηγούμενου κεφαλαίου.

**4.4.2 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 του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ή εκείνης που προκύπτει με βάση την πραγματική αξία αυτών στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του 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 σύνολό τους, με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή

αναπροσαρμογής (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

**Παράδειγμα:** Βλέπε παρ. 3.3 (α) προηγούμενου κεφαλαίου.

#### **4.4.3 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 τη δυνατότητα, όταν η πραγματική αξία των ακινήτων είναι μικρότερη αυτής που προκύπτει από την αναπροσαρμογή βάσει των συντελεστών της προηγούμενης παρ. 4.1, 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 βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Το ακίνητο αγοράστηκε το 1994 και η αξία κτήσης του μεν γηπέδου ήταν 70.000 δρχ., του δε κτιρίου 250.000 δρχ. Το 1995 έκανε βελτίωση στο κτίριο αξίας 35.000 δρχ. Με βάση έκθεση πολιτικού μηχανικού προσδιόρισε την πραγματική αξία αυτού στις 31.12.1996 ως εξής:

Ακίνητα	Πραγματικές Αξίες Ακινήτων στις 31.12.96 (Δρχ.)	Αξία Κτήσεως 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 αντιστοίχων που

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

προκύπτουν βάσει των συντελεστών του Ν.2065/1992, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να επιλέξει μεταξύ των πραγματικών και των αναπροσαρμοσμένων αξιών με τους συντελεστές του Ν.2065/1992.

Έστω, ότι η ανώνυμη εταιρία επέλεξε τις πραγματικές αξίες. Με βάση τις αξίες αυτές η αναπροσαρμογή των ακινήτων στις 31.12.1996 θα γίνει με

$$\text{συντελεστή: } \frac{300.000}{285.000} = 1,0526$$

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήγης (4)	Αναμμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
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	1994	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 από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					13.954

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	10.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		10.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	15.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		15.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		11.046
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά-  
σεις κτιρίων

11.046

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

#### **4.4.4 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 βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοσθεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.1995 ή 30.6.1996 κατά περίπτωση, (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το κτίριο που αφορούν. Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου καθώς και στην αξία των προσθηκών και των βελτιώσεων θα διαχωρισθούν και θα αναπροσαρμοσθούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρία στις 31.12.1996 έχει στην κυριότητά της το παρακάτω ακίνητο Α. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η ανώνυμη εταιρία αναπροσάρμοσε στις 31.12.1992 το Γήπεδο και το Κτίριο και προέκυψαν αντίστοιχες αξίες δρχ. 125.000 και δρχ. 466.666. Το 1992 έκανε στο κτίριο προσθήκες αξίας 428.571 δρχ. Επίσης, αναπροσάρμοσε την αξία αυτού στις 31.12.1996 ως εξής:

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλγής (4)	Αναλμμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1989	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 από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					370.000

**Σημείωση:** Η αντικειμενική αξία του κτιρίου 31.12.1996 δρχ. 1.400.000 συγκρίνεται με την αναπροσαρμοσμένη αρχική αξία κτήσεως του κτιρίου (υπόλοιπο 31.12.1996) δρχ. 746.666 πλέον την αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως των προσθηκών (υπόλοιπο 31.12.1996) δρχ. 578.571 (δηλαδή 746.666 + 578.571 = 1.325.237 δρχ.).

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	100.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (Ν.2065/1992)	100.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.		

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα	
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων	
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	430.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (Ν.2065/1992)	430.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.		

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρ- μογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινή- των 1996 (Ν.2065/1992)	160.000
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα	
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά- σεις κτιρίων-Τεχνικά έργα	

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστά-  
σεις κτιρίων 160.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

#### **4.4.5 Περίπτωση που η επιχείρηση δεν διενήργησε αποσβέσεις.**

Αν για οποιοδήποτε λόγο η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες από το Προεδρικό Διάταγμα 88/1973 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.1995 ή 30.6.1996, κατά περίπτωση και οι οποίες εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ. 1315/1996).

#### **4.4.6 Ακίνητα αποσβεσμένα εξ' ολοκλήρου.**

Προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.1995 ή 30.6.1996 κατά περίπτωση, έχει αποσβεσθεί 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.1248/92).

#### **4.4.7 Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων δεν τροποποιεί τα οικονομικά και φορολογικά αποτελέσματα.**

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν.2065/1992 και της παρ. 6 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1996 (βλέπε προηγούμενη παράγραφο 4.1), ρητά ορίζεται ότι μετά την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω, δεν



#### Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα (ζημιές ή κέρδη) φορολογητέα ή όχι, των επιχειρήσεων τα οποία έχουν προκύψει κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων διαχειριστική χρήση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΕΜΦΑΝΙΣΗ - ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

#### Άρθρο 23, Ν.2065/1992

#### 5.1 Γενικά για την εμφάνιση και την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και μηχανημάτων.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες αναπροσαρμόζουν τα πάγια τους (ακίνητα, μηχανήματα), βάσει της νομοθεσίας, υποχρεούνται, από την ίδια νομοθεσία, αφού πρώτα καλύψουν τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 42.01 «Υπόλοιπα ζημιών χρήσεως εις νέο» και 42.02 «Υπόλοιπα ζημιών προηγούμενων χρήσεων» στη συνέχεια να κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προέκυψε εκ της αναπροσαρμογής των παγίων τους.

Οι ατομικές επιχειρήσεις και οι προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) υποχρεούνται να κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών η αύξηση πραγματοποιείται με τροποποίηση του καταστατικού.

Οι συνεταιρισμοί υποχρεούνται να κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Και στην περίπτωση αυτή, η αύξηση γίνεται με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων. Οι Ε.Π.Ε. πραγματοποιούν την αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, όσον αφορά το νόμο 2065/1992, ως εξής:

- Αναπροσαρμογή έτους 1992: με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων,
- Αναπροσαρμογή έτους 1996: με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων.

Οι Α.Ε. πραγματοποιούν την αύξηση του κεφαλαίου τους, αναξαρτήτως αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, είτε με έκδοση νέων μετοχών, είτε και με τους δύο τρόπους.

## **5.2 Εμφάνιση της υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων Ν.2065/1992.**

### **5.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ.1 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

*Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ».*

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992 από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, θα αφαιρεθεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ», ανεξαρτήτως αν το ποσό της ζημιάς αυτής έχει αναγνωρισθεί ή όχι από το φορολογικό έλεγχο (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

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

Σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να αφαιρέσουν με λογιστικές εγγραφές, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «κέρδη και ζημιές» που εμφανίζεται στα βιβλία αυτών και περαιτέρω για το ποσό της προκύπτουσας λογιστικής υπεραξίας, μετά την αφαίρεση των ζημιών, να προβούν στην κεφαλαιοποίηση αυτής (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

Η διαφορά αναπροσαρμογής καταχωρείται στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους κ.λ.π. λογαριασμούς κατά νόμο περί αναπροσαρμογής και αναλόγως των αναγκών της εκάστοτε επιχείρησης.

Εάν κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων, τα ποσά τους, τα οποία εμφανίζονται στους λογαριασμούς 42.01 «Υπόλοιπα ζημιών χρήσεως εις νέο» και 42.02 «Υπόλοιπα ζημιών προηγούμενων χρήσεων», μεταφέρονται για συμψηφισμό, όπως ορίζεται στην άνω διάταξη (άρθρο 23, παρ.1, Ν.2065/1992) στη χρέωση

του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», του οποίου πλήρης ανάλυση της κινήσεως παρατίθεται στο Προσάρτημα, όπως καθορίζεται στο άρθρο 43 παρ.9 του Ν.2190/1920.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που θα λάβουν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια λοιπών εταιριών, από άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες αναπροσάρμοσαν τα ακίνητά τους βάσει του Ν.2065/1992, θα τα καταχωρήσουν στα βιβλία τους με τις εγγραφές που αναφέρουμε στην παρ. 7.4.3 (Ε.ΣΥ.Λ. 2107/γνωμ. 187/13.12.1993).

### **5.2.2 Ποιό ποσό ζημιάς μπορεί να καλυφθεί από την υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής των παγίων.**

Σχετικά με τη λογιστική ζημιά που μπορεί να καλυφθεί από την αναπροσαρμογή των παγίων βάσει του Ν.2065/1992 σημειώνουμε τα εξής:

Ο Ν.2065/1992 στο άρθρο 23 (παρ.1) αναφέρει ότι από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992 αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημιές».

Επίσης, στο άρθρο 21 (παρ.1) του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του έτους της αναπροσαρμογής.

Το Υπουργείο Οικονομικών στις οδηγίες που έδωσε με την εγκύκλιο 1112918/10736/Β0012/12.11.1992 αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να αφαιρέσουν με λογιστικές εγγραφές κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων τους το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημιές» που εμφανίζεται στα βιβλία αυτών.

Στην ίδια εγκύκλιο αναφέρεται (ερμηνεία άρθρου 24) ότι η φορολογητέα υπεραξία ταυτίζεται με τη λογιστική υπεραξία. Το Σ.τ.Ε. (σχετικές αποφάσεις 3190/1990 και 667-68/1988) έκρινε ότι οι επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα να συμψηφίσουν τη φορολογική ζημιά που προκύπτει από τον ισολογισμό στον

οποίο η επιχείρηση αναπροσάρμοσε τα ακίνητα. Συνεπώς, η επιχείρηση μπορεί να συμψηφίσει και τη λογιστική ζημία που προκύπτει από τον ίδιο ισολογισμό που έγινε η αναπροσαρμογή (δηλαδή από τον ισολογισμό 31.12.1996).

### **5.3 Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας αναπροσαρμογής Ν.2065/1992.**

#### **5.3.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Ν.2443/1996 αναφέρεται:

*Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:*

- α) Οι ατομικές επιχειρήσεις θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.*
- β) Οι προσωπικές εταιρίες θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.*
- γ) Οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου αυτών, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, με τροποποίηση του καταστατικού τους, από τη γενική συνέλευση των συνεταιρίων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.*
- δ) Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους.*
- ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών 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 διατάξεις του άρθρου 4 του ν.876/1979 (ΦΕΚ 48 Α') δεν εφαρμόζονται στις νέες μετοχές, που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος.*

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

### 5.3.2 Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τις ανώνυμες εταιρίες.

**Πως πραγματοποιείται η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.** Οι Α.Ε. ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο θα κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους με αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου η οποία θα γίνει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992, μέχρι και το τέλος του δευτέρου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31.12.1998 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Η αύξηση αυτή θα γίνει, είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με έκδοση νέων μετοχών, είτε και με τους δύο αυτούς τρόπους. Σε περίπτωση έκδοσης νέων μετοχών οι νέες αυτές μετοχές που θα εκδοθούν θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους, κατά αναλογία των κατεχομένων από αυτούς μετοχών. Παλαιοί μέτοχοι στους οποίους διανέμονται οι μετοχές αυτές, είναι εκείνοι που έχουν την ιδιότητα του μετόχου κατά το χρόνο που η γενική συνέλευση των μετόχων λαμβάνει απόφαση για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κεφαλαιοποιώντας το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

Σημειώνεται ότι οι προηγούμενοι νόμοι αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων ανέφεραν ότι η απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων με την οποία αποφασίζονταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανατρέχει στο χρόνο δημοσιεύσεως του νόμου αυτού και επομένως οι νέες μετοχές θα διανεμηθούν στους μετόχους του χρόνου αυτού (Εφετείο Αθηνών 2634/1985).

**Περίπτωση που η υπεραξία δεν διαιρείται σε ακέραιο αριθμό μετοχών.** Στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρία επιλέξει να εκδώσει νέες μετοχές, αν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενο με την ονομαστική αξία της μετοχής, δώσει αριθμό μετοχών τέτοιον που οι μετοχές αυτές να μην είναι δυνατόν να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των κατεχομένων

μετοχών, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρίες στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση όλου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών. Το υπόλοιπο ποσόν υπεραξίας που αντιστοιχεί μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων». (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

**Διαδικασία λήψης απόφασης.** 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 γενική συνέλευση και δίχως τροποποίηση του καταστατικού.

Πιο συγκεκριμένα, όταν η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου επιβάλλεται από διάταξη νόμου, όπως στη συγκεκριμένη περίπτωση με την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992, τότε η αύξηση του κεφαλαίου δεν είναι υποχρεωτικό να γίνει:

α) Με αυξημένη απαρτία (άρθρο 29, παρ. 3, Ν.2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.2339/1995).

β) Με τροποποίηση του περί μετοχικού κεφαλαίου άρθρου και καταστατικού (άρθρο 34, παρ. 2, εδάφιο α', Ν.2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.2339/1995).

Επειδή, λοιπόν, ο Ν.2065/1992 επιβάλλει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, η αύξηση πραγματοποιείται με συνήθη γενική συνέλευση και χωρίς να τροποποιηθεί το καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας (Υπουργείο Εμπορίου Κ2-8081/1995, Λογιστής 1995, σελ.1515 και 1516).

Επίσης, οι ανώνυμες εταιρίες μπορούν να αυξάνουν το μετοχικό κεφάλαιο, όταν η αύξηση αυτή επιβάλλεται από διάταξη νόμου, έστω και αν δεν έχουν ολοκληρωθεί οι διαδικασίες που προβλέπονται στο άρθρο 12 του Ν.2190/1920, για την πληρωμή της τελευταίας οφειλόμενης δόσης προηγούμενης αύξησης

κεφαλαίου (άρθρο 12, παρ. 2 περ. η, Ν.2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.2339/1995).

Αντιθέτως, με τις προηγούμενες διατάξεις απαιτείτο αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία ή τυχόν αυστηρότερες προϋποθέσεις που έθετε, ενδεχομένως, το καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας (γνωμοδότηση νομικού συμβούλου Υπουργείου Εμπορίου 21/1993).

**Οι διατάξεις για τις προνομιούχες μετοχές δεν εφαρμόζονται για τις νέες μετοχές.** Με τις διατάξεις της παρ. 2, (περίπτωση ε, εδάφιο δεύτερο) του άρθρου 23 του Ν.2065/1992, ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.876/1979, δεν έχουν εφαρμογή στις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του Ν.2065/1992.

Οι διατάξεις που δεν έχουν εφαρμογή είναι οι εξής:

**N.876/1979**

#### **Άρθρον 4**

##### **Προνομιούχοι μετοχαί**

- 1. Ανώνυμοι Εταιρείαι, των οποίων αι μετοχαί εισάγονται εις το Χρηματιστήριο μετά την έναρξιν της ισχύος του παρόντος νόμου, δεν δύνανται να έχουν κατά τον χρόνο της εισαγωγής εις το Χρηματιστήριο ή να εκδώσουν μεταγενεστέρως προνομιούχους άνευ ψήφου μετοχάς, κατά την έννοιαν των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν.2190/1920, ως τούτο ισχύει, εις ποσοστόν υπερβαίνον εν τω συνόλω των το τεσσαράκοντα επί τοις εκατόν (40%) των κοινών αυτών μετοχών.*
- 2. Αι εισηγμέναι κατά την έναρξιν ισχύος του παρόντος εις το Χρηματιστήριο εταιρείαι δύνανται να εκδίδουν προνομιούχους άνευ ψήφου μετοχάς μέχρι του συνολικού ποσοστού τεσσαράκοντα επί τοις εκατόν (40%) των κοινών μετοχών. Εφ'όσον το ποσοστόν των προνομιούχων άνευ ψήφου μετοχών υπερβαίνει το τεσσαράκοντα επί τοις εκατόν (40%) των κοινών μετοχών υποχρεούνται όπως, μετά πάροδον πενταετίας από της ισχύος του παρόντος εις περίπτωσιν αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, εκδίδουν μόνον κοινάς μετοχάς μέχρις ότου*



ο αριθμός των προνομιούχων άνευ ψήφου μετοχών περιορισθή εις το ως άνω ποσοστόν.

3. Προνομιούχοι μετοχαί, διά τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, δεν νοούνται αι προνομιούχοι μετοχαί αι μετατρέψιμοι εντός πενταετίας εις κοινάς μετά ψήφου μετοχάς ή αι προνομιούχοι μετοχαί μετά ψήφου.

4. Αι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται εν περιπτώσει εκδόσεως προνομιούχων άνευ ψήφου μετοχών, προς παροχήν εις τους μετόχους, εταίρους ή ιδιοκτήτας συγχωνευομένης ή απορροφωμένης επιχειρήσεως και δια ποσόν κεφαλαίου ανερχόμενον μέχρι της αξίας της συγχωνευομένης ή απορροφωμένης επιχειρήσεως.

**Η λογιστική της κεφαλαιοποιήσεως της υπεραξίας Ν.2065/1992.** Η εγγραφή αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων του Ν.2065/1992, πραγματοποιείται όταν η πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου καταχωρηθεί στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (Μ.Α.Ε.). Ιδιαίτερα η πράξη αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου με τροποποίηση του καταστατικού ελέγχεται κατ' αρχάς από το νομάρχη για τη νομιμότητα της πράξης, στη συνέχεια εκδίδεται από αυτόν διοικητική πράξη εγκρίσεως της πράξης και ολοκληρώνεται με την καταχώρηση στο Μ.Α.Ε.

Επομένως, μετά την καταχώρηση της πράξης στο Μ.Α.Ε. καταχωρείται και η εξής λογιστική εγγραφή στα βιβλία της ανωνύμου εταιρίας:

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	1.000.000
40	Κεφάλαιο	
40.00	Καταβλημένο κεφάλαιο κοινών μετοχών	1.000.000
<b>Αιτιολογία:</b> Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά δρχ 1.000.000 με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας Ν.2065/1992 δρχ 1.000.000		

Στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται χωρίς τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας, τότε η πράξη της αύξησεως ισχύει από την ημέρα που το διοικητικό συμβούλιο πιστοποιήσει την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Η εν συνεχεία καταχώρησή τους στο Μ.Α.Ε. έχει δηλωτικό χαρακτήρα.

Επομένως, όταν η ανώνυμη εταιρία κεφαλαιοποιεί την υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της χωρίς τροποποίηση του καταστατικού, θα διενεργήσει την άνω εγγραφή την ημέρα πιστοποίησης της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου από το διοικητικό συμβούλιο.

### **5.3.3 Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τους συνεταιρισμούς.**

Στους συνεταιρισμούς η αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου γίνεται υποχρεωτικώς με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996 και τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992, η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας γίνεται μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31/12/1998 για την αναπροσαρμογή του έτους 1996 και μάλιστα με υποχρεωτική τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταιίρων.

Στην περίπτωση που η υπεραξία δεν διαιρείται σε ακέραιο αριθμό συνεταιριστικών μερίδων, τότε σύμφωνα με την απόφαση 1112918/πολ.1248/1992 του Υπουργείου Οικονομικών, ισχύουν και για τους συνεταιρισμούς οι ανάλογες διατάξεις που ισχύουν και για τις Α.Ε., δηλαδή το δικαίωμα, το μέρος του ποσού της υπεραξίας που δεν μπορεί να καλύψει ακέραιο αριθμό συνεταιριστικών μερίδων να εξακολουθεί να εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

### **5.3.4 Αλλοδαπές εταιρίες και επιχειρήσεις.**

**Σε ποιόν λογαριασμό μεταφέρεται η υπεραξία.** Όσον αφορά την

υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών και επιχειρήσεων, η υπεραξία αυτή μπορεί:

α) Να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής Ν.2065/1992» ή

β) Να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού «Κεφάλαιο», εάν υπάρχει, του υποκαταστήματος, χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί οποιαδήποτε ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Η υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων δεν θεωρείται κεφάλαιο εξωτερικού.** Σύμφωνα με την ίδια απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, στη περίπτωση που η υπεραξία μεταφερθεί στο λογαριασμό «Κεφάλαιο», το ποσόν αυτής της υπεραξίας δεν θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει της προστασίας του Ν.Δ.2687/1953, γιατί την προστασία αυτή δικαιούται μόνο το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί στην ημεδαπή από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται στην επιχείρηση, αν αυτό προβλέπεται από την εγκριτική πράξη (Υπουργείο Οικονομικών Ε. 3432/788/πολ.101/15.4.1977, Λογιστής 1977 σελ.604).

Επίσης, την ίδια άποψη είχε και η συνέλευση των Νομικών Συμβούλων Διοικήσεως όπως αυτή έχει διατυπωθεί στην υπ' αριθμ.1907/1987 γνωμοδότηση.

Το Σ.τ.Ε. εξάλλου, με την 4937/1995 απόφαση του, έκρινε ότι όταν επιτρέπεται η έκφραση των κεφαλαίων των Α.Ε. σε δολάρια Η.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.Δ.2687/1953, αναφέρεται σε κεφάλαια εισαγόμενα από το εξωτερικό σε δολάρια, η δε υπεραξία των ακινήτων προκύπτει στην ημεδαπή και ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι απλώς νέα έκφραση της αξίας περιουσιακών στοιχείων που έχουν εισαχθεί από το εξωτερικό, ήτοι αξίας που ήδη εκφράζεται σε δολάρια, και συνεπώς δεν δύναται να εκληφθεί ως εισαγόμενο κεφάλαιο από το εξωτερικό. Δηλαδή το προνόμιο να εκφράζονται τα εισαγόμενα από το εξωτερικό κεφάλαια στο νόμισμα που εισάγονται, δεν επεκτείνεται και στην προκύπτουσα στην Ελλάδα υπεραξία των ακινήτων.

### **5.3.5 Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τις ατομικές και προσωπικές επιχειρήσεις.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992, η κεφαλαιοποίηση της προκύπτουσας υπεραξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ανάλογα με την νομική μορφή που λειτουργούν, πραγματοποιείται ως ακολούθως:

- α) **Στις ατομικές επιχειρήσεις**, με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.
- β) **Στις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε. και Ε.Ε.)**, σύμφωνα με την απόφαση 1129550/πολ.1315/1996 του Υπουργείου Οικονομικών, η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας γίνεται μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι 31.12.1998, αφού τηρηθούν οι διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, δηλαδή τροποποίηση του καταστατικού τους και δημοσίευση της αύξησης του κεφαλαίου τους.

### **5.3.6 Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από τις Ε.Π.Ε.**

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν.2065/1992, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους, πραγματοποιείται με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που θα λάβει χώρα μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το έτος της αναπροσαρμογής.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται υποχρεωτικώς με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων που διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατά την αναλογία των μεριδίων τους.

Σε περίπτωση που το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί διαιρούμενο με την ονομαστική αξία των μεριδίων, δώσει αριθμό εταιρικών μεριδίων που δεν μπορούν αυτά να κατανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό στους παλαιούς εταίρους κατ' αναλογία των μεριδίων που κατέχουν, τότε σύμφωνα με την απόφαση 1129550/πολ.1315/1996 του Υπουργείου Οικονομι-

κών, δίδεται η δυνατότητα στις Ε.Π.Ε. να μην προβούν σε κεφαλαιο-ποίηση όλου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί σε αριθμό μεριδίων που μπορούν να «διανεμηθούν» στους παλαιούς εταίρους σε ακέραιο αριθμό μεριδίων.

Σημειώνεται, επίσης, ότι το Υπουργείο Οικονομικών βάσει της Υπουργικής Απόφασης Ε.2665/1988, είχε δεχθεί (εγκύκλιος Ε.10533/πολ.216/1988, Λογιστής 1988 σελ.1027) ότι αν το ποσό της υπεραξίας που πρόκειται να κεφαλαιοποιηθεί διαιρούμενο με την ονομαστική αξία των μεριδίων αφήσει ποσό μικρότερο από την ονομαστική αξία ενός εταιρικού μεριδίου, το υπολοιπό ποσό μέχρι την συμπλήρωση της ονομαστικής αξίας του μεριδίου θα καταβληθεί από τους εταίρους. Το ίδιο θα συμβεί και για το ποσόν που τυχόν θα χρειασθεί για τη διατήρηση της σχέσης των μεριδίων μεταξύ των εταίρων. Το απαιτούμενο συμπληρωματικό ποσό για το σκοπό αυτό, μπορεί να μη ζητηθεί από τους εταίρους, αλλά να ληφθεί από το έκτακτο αποθεματικό της εταιρίας, χωρίς να υπάρχει θέμα φορολογίας για την εταιρία ή τους εταίρους αυτής, αφού το αποθεματικό αυτό έχει ήδη φορολογηθεί κατά το χρόνο που σχηματίσθηκε.

Κατά τα λοιπά, για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.3190/1955 (απόφαση γενικής συνέλευσης των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού, έγκριση από τη διοίκηση και δημοσίευση της πράξης αυξήσεως του κεφαλαίου).

Σε περίπτωση που τα εταιρικά μερίδια δε διανεμηθούν στους εταίρους αναλόγως του αριθμού των μεριδίων που κατέχει κάθε εταίρος, τότε η αξία των εταιρικών μεριδίων που θα δοθούν επιπλέον, θα φορολογηθεί στο όνομα του εταίρου, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων και θα προστεθεί στα λοιπά εισοδήματα του αντίστοιχου οικονομικού έτους (Υπουργείο Οικονομικών Ε.10533/πολ.216/1988, Λογιστής 1988 σελ.1097).

**Η λογιστική αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν.2065/1992 από τις Ε.Π.Ε.**

Η συνέλευση των εταίρων πρέπει να συνέλθει εντός τριών μηνών από τη

λήξη της εταιρικής χρήσεως σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 3 του Ν.3190/1955.

Η συνέλευση θα αποφασίσει για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

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

Επομένως, την ημερομηνία κατάρτισης του συμβολαιογραφικού εγγράφου, η Ε.Π.Ε. θα καταχωρήσει στα λογιστικά της βιβλία την εξής εγγραφή αύξησεως του κεφαλαίου της:

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	2.000.000
40	Κεφάλαιο	
40.06	Εταιρικό κεφάλαιο	
40.06.00	Εταίρος Α ( 70% )	1.400.000
40.06.01	Εταίρος Β ( 30% )	600.000
<b>Αιτιολογία:</b> Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου κατά δρχ 2.000.000 με κεφαλαιοποίηση υπεραξίας Ν.2065/1992		

#### 5.4 Πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 41.07 προερχόμενο από προηγούμενες αναπροσαρμογές.

Σύμφωνα με την απόφαση 1129550/πολ.1315/1996 του Υπουργείου Οικονομικών εάν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας που έχει προκύψει από προηγούμενη αναπροσαρμογή κατ' εφαρμογή της Ε.2665/1988 απόφασης ή του Ν.2065/1995 και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, τότε το ποσό αυτό προστίθεται στην υπεραξία της νέας αναπροσαρμογής ακινήτων που προκύπτει στις 31.12.1996 από την αναπροσαρμογή των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του Ν.2065/1992, προκειμένου να προβεί η εταιρία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού ποσού της υπεραξίας.

## **5.5 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά την αύξηση του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου.**

Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, όπως έχει γίνει δεκτό από την Διοικητική και Δικαστική Νομολογία (Υπουργείο Οικονομικών 3657/442/πολ.349/19.12.86, Λογιστής 1987 σελ.306 και Σ.τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

## **5.6 Προθεσμία κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας - Συνέπειες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης.**

### **5.6.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 3, του άρθρου 23 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

*Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών, των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από 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.*

Τόσο στην Ανώνυμη Εταιρία όσο και στις λοιπές εταιρίες (προσωπικές και Ε.Π.Ε.) καθώς και στους συνεταιρισμούς θα επιβληθούν σε βάρος των υπευθύνων, σε περίπτωση που δεν αυξήσουν το κεφάλαιό τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω μέχρι 31.12.1998, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του Ν.2190/1920 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Ειδικότερα για την Α.Ε. η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων της (γηπέδων και κτιρίων) πρέπει να γίνει εντός δύο ετών από το έτος της αναπροσαρμογής και εφόσον τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπει ο νόμος 2190/1920, δηλαδή λήψη της απόφασης της αύξησης από τη γενική συνέλευση των μετόχων και διαδικασία έγκρισης και δημοσίευσης της πράξης αυτής. Σε περίπτωση που η Α.Ε. δεν κεφαλαιοποιήσει

εντός της παραπάνω προθεσμίας το ποσό της υπεραξίας σύμφωνα με την υποχρεωτική διαδικασία και με τους πιο πάνω τρόπους που προβλέπει το άρθρο 23 (παρ. 2, περ. ε) του Ν.2065/1992, τότε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου δεν επέρχεται αυτοδικαίως αλλά για να πραγματοποιηθεί η αύξηση αυτή θα πρέπει να αποφασίσει το ανώτατο όργανο της Α.Ε. που είναι η γενική συνέλευση των μετόχων, καθώς και η δημοσίευση της απόφασης αυτής στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Διοικητικό Πρωτ. Αθηνών 3628/1986).

#### **5.7 Ονομαστικοποίηση των μετοχών από τις ανώνυμες εταιρίες που αναπροσάρμοσαν την αξία των ακινήτων τους.**

Με το Ν.2443/1996 (άρθρο 20, παρ. 6) προστέθηκε παρ. 4 στο άρθρο 23 του Ν.2065/1992 συμφώνως με την οποία:

*Σε περίπτωση κατά την οποία, λόγω της αναπροσαρμογής, τα κεφάλαια ανώνυμης εταιρίας, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά που έχει σχηματίσει, είναι επενδυμένα κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) και άνω, οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.2214/1994 (ΦΕΚ 75Α') για την ονομαστικοποίηση των μετοχών της εταιρίας, δεν έχουν εφαρμογή για τη χρήση αυτή.*



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ**  
**Άρθρο 24, Ν.2065/1992**

**6.1 Γενικά περί του φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής των ακινήτων.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.2065/1992 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας καθώς και το υποκείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας.

Σημαντικό πολύ που πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερος, είναι ότι ο φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων δεν είναι φόρος επί της περιουσίας της επιχειρήσεως αλλά φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων της, η οποία υπεραξία θεωρείται εισόδημα. Δηλαδή ο φόρος επί της υπεραξίας ακινήτων είναι ένας φόρος εισοδήματος (Σ.τ.Ε.1066/1989).

Η υπαγωγή της υπεραξίας των ακινήτων στο φόρο του άρθρου 24 του Ν.2065/1992 δεν συνιστά περίπτωση αναδρομικής φορολογίας και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα αντιθέσεως προς τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος με το οποίο απαγορεύεται η αναδρομική φορολόγηση για οικονομικό έτος παλαιότερο του προηγούμενου οικονομικού έτους εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε ο φόρος, ούτε επίσης θέμα αντίθεσης με το άρθρο 8 παρ. 5 του Ν.Δ.2687/1953 «Περί επενδύσεων και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού» το οποίο δεν επιτρέπει την επιβολή αναδρομικής φορολογίας σε επιχειρήσεις ιδρυόμενες με κεφάλαια εξωτερικού (Σ.τ.Ε.176/1990).

Η υπεραξία που υπάγεται στο φόρο του άρθρου 24 του Ν.2065/1992, αποτελεί φορολογητέα ύλη η οποία προκύπτει από την ειδική αυτόματη υπερτίμηση της αξίας των ακινήτων που συντελείται με την εμφάνιση και κεφαλαιοποίησή της (Σ.τ.Ε.176/1990).

**6.2 Φορολογία υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων Ν.2065/1992.**

**6.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Με τις διατάξεις των παρ: 1 και 2 του άρθρου 24 του Ν.2065/1992 όπως

τροποποιήθηκαν από τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Ν.2443/1996 καθορίστηκαν τα εξής:

1. Από 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 ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Η ζημία που αφαιρείται από 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 50% της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ολόκληρου 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 εκατό (8%) για τα κτίρια.

Σημειώνεται ότι η υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων το έτος 1992 με βάση το Ν.2065/1992 φορολογήθηκε με τον ενιαίο συντελεστή (για γήπεδα και κτίρια) 1%.

### **6.2.2 Τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας υπεραξίας. Η φορολογική υπεραξία ταυτίζεται με τη λογιστική.**

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του παρόντος νόμου καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της υπεραξίας. Σύμφωνα, λοιπόν, με αυτές τις διατάξεις, υπεραξία που υπόκειται σε φόρο, είναι αυτή που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, δηλαδή η φορολογητέα υπεραξία ταυτίζεται με τη λογιστική υπεραξία.

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

α. Για τα Γήπεδα - Οικόπεδα. Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προ-

κύπτει με βάση τους συντελεστές της παρ. 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.** Από την αναπροσαρμοσμένη αξία, που προκύπτει με βάση τους συντελεστές της ίδιας αποφάσεως, θα αφαιρεθεί το ποσό των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων τους καθώς και η αναπόσβεστη αξία αυτών που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

γ. **Γήπεδα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.** Εξαιρετικά στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κατασκηνωτικών κέντρων (Camping) τα γήπεδα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- Γήπεδα που χρησιμοποιούνται από την ξενοδοχειακή επιχείρηση
- Λοιπά γήπεδα.

Τα γήπεδα που χρησιμοποιούνται από την ξενοδοχειακή επιχείρηση και την επιχείρηση Camping αναπροσαρμόζονται κανονικά με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής των γηπέδων του Ν.2065/1992 όπως αυτοί διαμορφώνονται από τις εκάστοτε υπουργικές αποφάσεις. Φορολογείται όμως το 50% της προκύπτουσας υπεραξίας. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα γήπεδα η επιφάνεια των οποίων καλύπτεται (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996):

α. Από το ξενοδοχείο ή το Camping (δωμάτια, κοινόχρηστοι χώροι, εστιατόρια, μπαρ κ.λπ.).

β. Άλλα κτίσματα και εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τη λειτουργία του ξενοδοχείου ή του Camping ιδιοεκμεταλλεόμενα ή εκμισθούμενα (τουριστικά καταστήματα, σούπερ μάρκετ, γυμναστήρια, κομμωτήρια κ.λ.π.).

γ. Ο υπόλοιπος ελεύθερος (ακάλυπτος) χώρος του γηπέδου εντός του οποίου έχει ανεγερθεί το ξενοδοχείο ή το Camping.

δ. Άλλα γήπεδα που συμβάλλουν στη λειτουργία του ξενοδοχείου ή του Camping και στην εξυπηρέτηση των πελατών του όπως χώροι στάθμευσης οχημάτων, θερινοί κινηματογράφοι, αθλητικοί χώροι (γήπεδα τένις, πισίνες, παιδικές χαρές κ.λ.π.).

Αντίθετα, υπόκειται σε φορολογία ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας των γηπέδων που έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή οι επιχειρήσεις Camping και τα οποία είτε είναι ελεύθερα (μη οικοδομημένα) είτε υπάρχουν σε αυτά κτίσματα τα οποία, όμως, δεν εξυπηρετούν τις ανάγκες λειτουργίας του ξενοδοχείου ή του Camping όπως για παράδειγμα ενοικιαζόμενα γραφεία, καταστήματα (πλην αυτών που αναφέρθηκαν πιο πάνω) κ.λ.π. (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

**Παράδειγμα:** Από τα βιβλία ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρίας προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Το κτίριο του ξενοδοχείου εμφανίζεται με αξία 800.000.000 δραχμών, όπως αυτή έχει προκύψει μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1992.

Το οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεργεθεί το ανωτέρω ξενοδοχείο εμφανίζεται με αξία 400.000.000 δραχμές, όπως αυτή έχει προκύψει μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1992.

Οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 1992 με αξία κτήσης 80.000.000 δραχμών. Το εν λόγω οικόπεδο δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι 31.12.95 ανέρχονται σε 500.000.000 δραχμές.

Στον ισολογισμό της 31.12.1995, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημίες» ανέρχεται σε 30.000.000 δραχμές, το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά για συμψηφισμό με τα κέρδη των επομένων χρήσεων.

Οι αξίες των πιο πάνω ακινήτων βάσει του αντικειμενικού συστήματος είναι κατά το χρόνο αναπροσαρμογής στις 31.12.96 1.350.000.000 δραχμές για το κτίριο, 650.000.000 δραχμές για το οικόπεδο επί του οποίου βρίσκεται το ξενοδοχείο και 100.000.000 δραχμές για το άλλο οικόπεδο.

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα, το ποσό της υπεραξίας που θα φορολογηθεί, καθώς και ο φόρος που οφείλεται έχουν ως εξής:

(Τα ποσά σε χιλιάδες δραχμές)

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήγης (4)	Αναλμένη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1989	400.000	1,80	720.000 650.000	- 250.000
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1989	800.000	1,60	1.280.000 1.350.000	480.000 -
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		(500.000)	1,60	(800.000)	(300.000)
Γήπεδο Β Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1992	80.000	1,55	124.000 100.000	- 20.000
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					450.000

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

Δηλαδή, θα έχουμε φορολογητέα υπεραξία γηπέδων 145.000.000 δρχ.  $(250.000.000 \times 1/2 + 20.000.000)$  και φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 180.000.000 δρχ. δηλαδή συνολική φορολογική υπεραξία 325.000.000 δρχ.

Περαιτέρω, αν η εταιρία επιθυμεί, μπορεί να αφαιρέσει τη ζημία των 30.000.000 δραχμών αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων που υπόκειται σε φορολογία. Δηλαδή, επειδή η υποκείμενη σε φορολογία υπεραξία γηπέδων 145.000.000 αντιπροσωπεύει ποσοστό 44,61% της συνολικής φορολογητέας υπεραξίας (325.000.000 δραχμές), ποσοστό 44,61% της ζημίας

των 30.000.000 δραχμών, δηλαδή 13.383.000 δραχμές θα αφαιρεθούν από την υπεραξία των γηπέδων και το υπόλοιπο ποσό της ζημίας, 16.617.000 δραχμές θα αφαιρεθεί από την υπεραξία του κτιρίου.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία γηπέδων είναι 131.617.000 δραχμές (145.000.000 - 13.383.000) και η φορολογητέα υπεραξία κτιρίων είναι 163.383.000 δραχμές (180.000.000 - 16.617.000) δραχμές.

Ακίνητα	Φορολογητέα υπεραξία	Φορολογικές ζημιές	Υπόλοιπο για φορολογία	Φόρος υπεραξίας	
				%	Ποσό
Γήπεδα	145.000.000	13.383.000	131.617.000	5	6.580.850
Κτίρια	180.000.000	16.617.000	163.383.000	8	13.070.640
Σύνολο	325.000.000	30.000.000			19.651.490

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

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

Υπεραξία	Φόρος
• ΓΗΠΕΔΩΝ: 145.000.000 x 5% =	7.250.000
• ΚΤΙΡΙΩΝ: 180.000.000 x 8% =	<u>14.400.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ	21.650.000

Με βάση την παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν.2065/1992, ο κατά τα πιο πάνω φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων της κερδών,

ούτε και συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματά της. Συνεπώς, ο φόρος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 20 του Ν.2443/1996, ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, εκπίπτει μόνο λογιστικά από τα ακαθάριστα έσοδα και έχει υποχρέωση κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση να προβεί σε αναμόρφωση των πραγματοποιηθέντων κερδών.

### **6.2.3 Ποιο ποσό φορολογικής ζημιάς συμψηφίζεται με την υπεραξία.**

Σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε.3190/1990, 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 μάλιστα όχι μόνο η ζημιά της χρήσεως της οποίας ο ισολογισμός εκλείσθη κατά το έτος της αναπροσαρμογής, αλλά και ζημιά προηγούμενων χρήσεων κατά το μέρος που μπορούσε αυτή να μεταφερθεί στη χρήση της αναπροσαρμογής, συμφώνως με τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος.

### **6.2.4 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.2065/1992, λαμβάνεται από τον τίτλο που υπάρχει για τη ζημιά αυτή, ο οποίος μπορεί να είναι και στη δήλωση που έχει υποβληθεί αλλά δεν έχει ακόμα ελεγχθεί από τη φορολογική αρχή (Σ.τ.Ε.667-668/1988). Στην περίπτωση κατά την οποία η υποβληθείσα δήλωση υπεραξίας, με την οποία εκτέσθηκε η άνω ζημιά, ελεγχθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και χαρακτηριστεί ως ειλικρινής, η εκ των υστέρων μείωση της ζημιάς, λόγω ελέγχου της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, παρέχει το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να τροποποιήσει τη δήλωση υπεραξίας, λαμβάνουσα υπόψη την τελικώς καθορισθείσα ζημιά (Σ.τ.Ε.667-668/1988).

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρία κατά τις 31/12/1996 έχει στην κυριότητά της

τα ακίνητα Α και Β. Τα ακίνητα ευρίσκονται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Το ακίνητο Α αγοράστηκε το 1989 και η αξία κτήσης του, μετά την αναπροσαρμογή του 1992, ήταν του μεν γηπέδου 50.000.000 δρχ. του δε κτιρίου 80.000.000 δρχ. Το ακίνητο Β αγοράστηκε το 1993 και η αξία κτήσης του ήταν για το μεν γήπεδο 65.000.000 δρχ. για το δε κτίριο 90.000.000 δρχ. Η Α.Ε. αναπροσάρμοσε στις 31/12/1996 την αξία των ακινήτων και προέκυψε υπεραξία (λογιστική και φορολογική) 94.500.000 δρχ. Τη **λογιστική** υπεραξία 94.500.000 δρχ. την μείωσε με το χρεωστικό υπόλοιπο 31.12.1996 του λογαριασμού 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων» δρχ. 34.500.000. Η **φορολογική** υπεραξία δρχ. 94.500.000 μειώθηκε με τις **φορολογικές** ζημιές προηγούμενων χρήσεων δρχ. 34.500.000 (συμπίπτουν με τις λογιστικές) οι οποίες φορολογικές ζημιές κατανεμήθηκαν αναλογικά μεταξύ της φορολογικής υπεραξίας των γηπέδων ( $34.500.000 : 94.500.000 \times 62.750.000$ ) και των κτιρίων ( $34.500.000 : 94.500.000 \times 31.750.000$ ) και επί του υπολοίπου η ανώνυμη εταιρία προσδιόρισε φόρο υπεραξίας Ν.2065/1992 δρχ. 3.604.762 (βλέπε και πίνακα 2).

Τα ανωτέρω προέκυψαν ως εξής:

(Τα ποσά σε χιλιάδες δραχμές)

Περιγραφή Ακινήτου (1)	Έτος Κτήσεως (2)	Αξία Κτήσεως (3)	Συντελ. Αναπλήγης (4)	Αναλμύνη Αξία (5)	Υπεραξία (5-3)
Γήπεδο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1989	50.000	1,80	90.000 100.000	40.000 -
Κτίριο Α Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1989	80.000	1,60	128.000 130.000	48.000 -
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		(50.000)	1,60	(80.000)	(30.000)



Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

Γήπεδο Β Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1993	65.000	1,35	87.750	22.750
				95.000	-
Κτίριο Β Αντικειμενική Αξία 31.12.96	1993	90.000	1,25	112.500	22.500
				120.000	-
Αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) μέχρι 31.12.95		(35.000)	1,25	(43.750)	(8.750)
Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 που θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων»					94.500

Ακίνητα	Φορολογητέα υπεραξία	Φορολογικές ζημιές	Υπόλοιπο για φορολογία	Φόρος υπεραξίας	
				%	Ποσό
Γήπεδα	62.750.000	22.908.730	39.841.270	5	1.992.064
Κτίρια	31.750.000	11.591.270	20.158.730	8	1.612.698
Σύνολο	94.500.000	34.500.000			3.604.762

31.12.1996

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις	
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	
10.00.00	Γήπεδο Α (πόλη..., οδός..., αρ..)	40.000.000
10.00.01	Γήπεδο Β (πόλη..., οδός..., αρ..)	22.750.000
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	62.750.000

**Αιτιολογία:** Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο Α (πόλη...,οδός...,αρ..)	48.000.000	
11.00.01	Κτίριο Β (πόλη...,οδός...,αρ..)	22.500.000	
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)		70.500.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.			

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	38.750.000	
11	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων		38.750.000
<b>Αιτιολογία:</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.1996 βάσει του Ν.2065/1992.			

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά-Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 1996 (Ν.2065/1992)	34.500.000	
42	Αποτελέσματα εις νέο		

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

42.02	Υπόλοιπο ζημιών προηγου- μένων χρήσεων	
42.02.00	Χρήσεως 1993	10.000.000
42.02.01	Χρήσεως 1994	8.500.000
42.02.02	Χρήσεως 1995	16.000.000
<b>Αιτιολογία:</b> Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενων χρήσεων με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων.		

31.12.1996

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
81.00.11	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρο 24, Ν.2065/1992)	3.604.762	
45	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
45.22	Ελληνικό Δημόσιο (Οφειλόμενος φόρος)		
45.22.00	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρο 24, Ν.2065/1992) Σημείωση: οι δόσεις που είναι πληρωτέες στη μεθεπόμενη χρήση 1998		1.802.381
54	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη		
54.09	Λοιποί φόροι		
54.09.12	Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρο 24, Ν.2065/1992)		1.802.381
<b>Αιτιολογία:</b> Φόρος άρθρου 24, Ν.2065/1992 επί της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων στις 31.12.1996.			

**6.2.5 Φορολογικές ζημιές προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. που προέκυψαν από τις χρήσεις μέχρι και 31.12.1991.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις περί εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και με την 201/1976 απόφαση του Σ.Τ.Ε., μέχρι την ισχύ του Ν.2065/1992 δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας, είχαν στις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και Ε.Π.Ε. τα μέλη των εταιριών και όχι το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Κατά συνέπεια, μόνο τα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ.3843/1958, έχουν δικαίωμα να αφαιρέσουν από την υπεραξία που φορολογείται με τις διατάξεις του νόμου αυτού, τη ζημία που μπορεί να συμψηφιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Επομένως, σε περίπτωση που κάποια προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. δημιουργήσει ζημία για τις χρήσεις μέχρι 31.12.1991, τότε, επειδή το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών αυτών το έχουν μόνο τα μέλη που μετέχουν σε αυτή και όχι το νομικό πρόσωπο, έπεται ότι για το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας, λόγω της αναπροσαρμογής των ακινήτων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι την 31.12.1992, δεν παρέχεται στα νομικά πρόσωπα το δικαίωμα να αφαιρέσουν από αυτήν, τη ζημία που συμψηφίζεται φορολογικά με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος στα εισοδήματα των εταιρών των πιο πάνω εταιριών (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

#### **6.2.6 Φορολογικές ζημιές προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. που προέκυψαν από τις χρήσεις 30.6.1992 και μετά.**

Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.2065/1992, υποκείμενο του φόρου που φορολογείται με τις διατάξεις του Ν.Δ.3843/1958 είναι και οι Ε.Π.Ε. Από αυτό συνεπάγεται ότι, οι τυχόν ζημιές των νομικών αυτών προσώπων, που θα πραγματοποιούνταν από την έναρξη ισχύος του Ν.2065/1992 και μετά, και οι οποίες συμψηφίζονται κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου αυτών εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 105 του Ν.2238/1994, εκπίπτονται από την προκύπτουσα φορολογητέα υπεραξία, προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους που πραγματοποιείται μετά τις 31.12.1992.

Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι και οι τυχόν ζημιές που ήθελαν προκύψει από την έναρξη ισχύος του Ν.2065/1992 από τις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε.) δεδομένου ότι και οι εταιρίες 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 από τη φορολογητέα υπεραξία προκειμένου για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται μετά την 31.12.1992 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

Το ποσό της ζημιάς που το νομικό πρόσωπο συμψηφίζει με την υπεραξία από αναπροσαρμογή ακινήτων, δεν έχει το δικαίωμα να το συμψηφίσει με άλλα εισοδήματα ή να το μεταφέρει προς συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Τονίζεται

ότι, η αφαίρεση εκ μέρους των ανωτέρω νομικών προσώπων της ζημίας από την υπεραξία, δεν είναι υποχρεωτική αλλά, δυνητική.

### **6.2.7 Ζημία που προέκυψε κατά το στάδιο της ιδρύσεως της επιχείρησης.**

Στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, τα έξοδα καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οικονομικών μελετών καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 12).

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης είτε αποσβένονται εφάπαξ στη διαχειριστική χρήση πραγματοποίησής τους, είτε ισόποσα και τμηματικά μέσα σε πέντε έτη. Η απόσβεση των εξόδων αυτών ρυθμίζεται από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., του Ν.2190/1920, άρθρο 43, παρ. 3, περ. α και του Ν.2238/1994, άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ.

Τα έξοδα αυτά, λοιπόν, μπορούν και φορολογικά να αποσβεσθούν τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια και μέχρι πέντε χρήσεις. Η απόσβεση τους αρχίζει από την πρώτη μετά την έναρξη της παραγωγικής δραστηριότητας χρήση, αφού μόνο από τη δραστηριότητα αυτή μπορεί να προκύψει εισόδημα (ακαθάριστο) επιτρέπον την ενέργεια της αποσβέσεως (Σ.τ.Ε. 1698/1985 και 3904/1985).

Εάν, επομένως, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και ζημιές» αντιπροσωπεύει ζημιές οι οποίες προέκυψαν από απόσβεση των ως άνω εξόδων, και οι οποίες διενεργήθισαν πριν ακόμη αρχίσει η παραγωγική δραστηριότητα, τότε οι ζημιές αυτές δεν μπορούν να μειώσουν την προκύπτουσα από αναπροσαρμογή των ακινήτων υπεραξία που πραγματοποιήθηκε κατά το στάδιο ιδρύσεως της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 3904/1985).

**6.2.8 Οι επιχειρήσεις έχουν την ευχέρεια συμψηφισμού της φορολογικής ζημιάς με την υπεραξία του Ν.2065/1992 ή μεταφοράς της στις επόμενες χρήσεις.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν.2065/1992 δίδεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, τη ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφίσουν με άλλα εισοδήματά τους ή να μεταφέρουν για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992.

Το ποσό της ζημιάς αφαιρείται σύμφωνα με ρητή διάταξη του άρθρου 24 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.2443/1996 αναλογικά από το ποσό της υπεραξίας των γηπέδων και των κτιρίων.

Επομένως, το ποσό της ζημιάς που θέλουν οι επιχειρήσεις να το συμψηφίσουν με την υπεραξία, δεν θα το αφαιρέσουν ολόκληρο από την υπεραξία των κτιρίων, αλλά αναλογικά από το ποσό της υπεραξίας των γηπέδων και των κτιρίων.

Σύμφωνα με το Σ.τ.Ε. (317/1986), η επιλογή της φορολογητέας υπεραξίας, η οποία έχει ως επακόλουθο την κεφαλαιοποίηση της επιλεγείσης υπεραξίας, την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας και την επιβολή εκτάκτων φορολογικών επιβαρύνσεων των μετόχων, είναι απόφαση που πρέπει να λαμβάνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Επομένως, σε περίπτωση που ο διευθύνων σύμβουλος επιλέξει έναν από τους τρόπους προσδιορισμού της φορολογητέας υπεραξίας, χωρίς την έγκριση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, τότε η επιλογή αυτή δεν δεσμεύει την εταιρία και κατά συνέπεια, δήλωση που έγινε από το διευθύνοντα σύμβουλο, χωρίς απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων μπορεί να ανακληθεί.

**6.2.9 Ποια στοιχεία πρέπει να λάβουν υπόψη οι ανώνυμες εταιρίες και οι Ε.Π.Ε. προκειμένου να αποφασίσουν αν θα συμψηφίσουν ή όχι τη φορολογική ζημιά.**

Εάν στην παρούσα και στις επόμενες χρήσεις (που έχουν δικαίωμα να συμψηφίσουν τη φορολογική ζημιά) πρόκειται να διανείμουν κέρδη. Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων υπάρχει η εξής αρχή:

*Σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών με οποιαδήποτε μορφή από ανώνυμες εταιρίες ή Ε.Π.Ε. (ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται ή όχι από το φόρο εισοδήματος) για τα οποία κέρδη δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, αυτά φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρίας ή της Ε.Π.Ε. (Υπουργείο Οικονομικών 1135901/πολ.1341/1993, Λογιστής 1994, σελ.120).*

Εάν επομένως, οι ανώνυμες εταιρίες και οι Ε.Π.Ε. συμψηφίσουν λογιστικά την υπεραξία του Ν.2065/1992 με τις ζημίες των προηγούμενων χρήσεων, με αποτέλεσμα να μπορούν στην κλειόμενη χρήση (που αναπροσάρμοσαν τα ακίνητα) καθώς και στις επόμενες χρήσεις να διανείμουν μέρισμα (ή και αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στους διευθυντές και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό), τότε τα διανεμόμενα αυτά κέρδη δεν μπορούν να τα συμψηφίσουν με τις φορολογικές ζημίες της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, επειδή τα άνω διανεμόμενα κέρδη προέρχονται από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, και σύμφωνα με την άνω αρχή θα φορολογηθούν στο όνομα του νομικού προσώπου με συντελεστή 35% (ή 40%). Παραθέτουμε ένα παράδειγμα για την καλύτερη κατανόηση του θέματος:

**Παράδειγμα:** Η Α.Ε. Α φορολογείται με συντελεστή 40%. Στις 31.12.1996 προέβει σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της με αποτέλεσμα να προκύψει λογιστική και φορολογική υπεραξία 300.000.000 δρχ. (100.000.000 δραχμές για το γήπεδο και 200.000.000 δραχμές για το κτίριο). Οι ζημίες των προηγούμενων ετών (που εμφανίζονται στο λογαριασμό 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων») ανέρχονται στις 31.12.1996 σε 270.000.000 δραχμές. Από το ποσό της λογιστικής υπεραξίας (300.000.000) αφαίρεσε με λογιστικές εγγραφές τις παραπάνω ζημίες οι οποίες συμπίπτουν και με τις

φορολογικές ζημιές. Ως εκ τούτου η Α.Ε. μπορεί μετά το λογιστικό συμψηφισμό των ζημιών, να διανείμει από τα κέρδη της χρήσεως 1996 (προ φόρων) 100.000.000 δραχμές: μερίσματα συνολικής αξίας 50.000.000 δραχμών στους μετόχους, αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου 3.000.000 δραχμές, αμοιβές του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού 2.700.000 δραχμές και αμοιβές των διευθυντών 2.000.000 δραχμές.

Το ποσό της φορολογικής ζημιάς προηγούμενων χρήσεων δρχ. 270.000.000 η Α.Ε. δεν το συμψήφισε με τη φορολογική υπεραξία του Ν.2065/1992, αλλά το δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσεως 1996.

Επομένως, προέκυψε φόρος υπεραξίας Ν.2065/1992 δρχ.  $(100.000.000 \times 5\% + 200.000.000 \times 8\%) = 21.000.000$  ο οποίος καταχωρήθηκε στο λογαριασμό 81.00.11 «Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 24, Ν.2065/1992».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η διάθεση των κερδών της χρήσεως 1996 γίνεται ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	δρχ. 100.000.000
μείον: Φόρος εισοδήματος	δρχ. <u>(38.466.666)</u>
Κέρδη προς διάθεση	δρχ. <u>61.533.334</u>
Τακτικό αποθεματικό	δρχ. 3.833.334
Μέρισμα	δρχ. 50.000.000
Αμοιβές Δ.Σ.	δρχ. 3.000.000
Αμοιβές Διευθυντών	δρχ. 2.000.000
Αμοιβές στο προσωπικό	δρχ. <u>2.700.000</u>
Σύνολο	δρχ. <u>61.533.334</u>

Τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. προσδιορίστηκαν ως εξής (Υπουργείο Οικονομικών 1135901/πολ.1341/1993, Λογιστής 1994, σελ.119):

Διανεμόμενα κέρδη δρχ. 57.700.000

πλέον: Αναλογούν σε αυτά φόρος



$(57.700.000 : 0.60 \times 40\%) =$	δρχ.	<u>38.466.666</u>
Φορολογητέα κέρδη	δρχ.	<u>96.166.666</u>
Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος		
$(96.166.666 \times 40\%) =$	δρχ.	38.466.666

Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι αν η Α.Ε. Α δε μεταφέρει τη φορολογική ζημία δρχ. 270.000.000 (που αναγνωρίζεται στη φορολογία εισοδήματος) σε μείωση της φορολογητέας υπεραξίας δρχ. 300.000.000, τότε στη φορολογία εισοδήματος 1996 μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα πολύ μικρό τμήμα αυτής (δρχ. 3.833.334) που αναλογεί στο τακτικό αποθεματικό.

Το υπόλοιπο ποσό της φορολογικής ζημιάς που απομένει δηλαδή  $270.000.000 - 3.833.334 = 266.166.666$  δρχ. μεταφέρεται στην επόμενη χρήση 1997 υπό την προϋπόθεση ότι η Α.Ε. Α έχει δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς, δηλαδή δεν έχει εξαντληθεί στη χρήση 1996 η πενταετία εντός της οποίας οι επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς στη φορολογία εισοδήματος.

Αλλά και στην επόμενη χρήση η φορολογική ζημιά δρχ. 266.166.666 θα χρησιμοποιηθεί μόνο για συμψηφισμό με μη διανεμόμενα φορολογητέα κέρδη.

Εάν υποθέσουμε ότι η Α.Ε. Α έχει δικαίωμα να μεταφέρει τη φορολογική ζημία στη χρήση 1997 (ή οποία είναι και το τέλος της πενταετίας) τότε θα πρέπει να υπάρχουν στη χρήση αυτή μη διανεμόμενα φορολογητέα κέρδη (αποθεματικά ή υπόλοιπο κερδών εις νέο και λογιστικές διαφορές) 266.166.666 δραχμές.

**Τα μη διανεμόμενα λογιστικά κέρδη, τα οποία συμψηφίζονται με τις φορολογικές ζημιές της φορολογίας εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, απαλλάσσονται προσωρινά της φορολογίας εισοδήματος.** Στην περίπτωση που οι ανώνυμες εταιρίες και οι Ε.Π.Ε. μεταφέρουν τις «φορολογικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων» της φορολογίας εισοδήματος για συμψηφισμό με τα μη διανεμόμενα λογιστικά κέρδη (αποθεματικά, υπόλοιπο κερδών εις νέο) των επομένων χρήσεων, η απαλλαγή αυτή είναι προσωρινή, αφού σύμφωνα με την αρχή της προηγούμενης παραγράφου: *Κέρδη που δεν έχουν φορολογηθεί όταν διανέμονται φορολογούνται.*

**Παράδειγμα:** Εάν υποθέσουμε ότι η ανώνυμη εταιρία Α προβλέπει κέρδη

στη χρήση 1997 δρχ. 270.000.000 τότε, στην περίπτωση που δεν διανείμει κανένα ποσό στους μετόχους, θα καταβάλλει φόρο δρχ.  $(270.000.000 - 266.166.666) \times 40\% = 1.533.334$  και τον πίνακα διάθεσης κερδών θα τον συντάξει ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	δρχ. 270.000.000
μείον: Φόρος εισοδήματος	δρχ. <u>(1.533.334)</u>
Κέρδη για διάθεση	δρχ. <u>268.466.666</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό	δρχ. 13.500.000
Αφορολόγητο αποθεματικό	δρχ. <u>254.966.666</u>
Σύνολο	δρχ. <u>268.466.666</u>

Εάν στην μεθεπομένη χρήση 1998 αποφασισθεί να διανεμηθεί (ή να κεφαλαιοποιηθεί) το άνω αφορολόγητο αποθεματικό, τότε θα καταβληθεί φόρος εισοδήματος  $254.966.666 \times 40\% = 101.986.666$  δρχ. και το υπόλοιπο  $254.966.666 - 101.986.666 = 152.980.000$  δρχ. θα δοθεί στους μετόχους. Σημειώνεται ότι το ποσό του φόρου εισοδήματος δρχ. 101.986.666 δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό της προκαταβολής για φόρο εισοδήματος (Υπουργείο Οικονομικών 1135901/πολ.1341/1993, Λογιστής 1994, σελ.120).

### **6.3 Ο φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση.**

#### **6.3.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

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

Συνεπώς, ο φόρος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.2065/1992, ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, εκπίπτει μόνο λογιστικά από τα ακαθάριστα έσοδα και η επιχείρηση έχει υποχρέωση κατά την

υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να προβεί σε αναμόρφωση των πραγματοποιηθέντων κερδών.

Ο άνω φόρος, κατά την άποψη του αντιπροέδρου του Ε.ΣΥ.Λ. κ. Θ.Γρηγοράκου, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.11 `Φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 24 του Ν.2065/1992' (Λογιστής 1993, σελ.210).

Ο άνω φόρος, όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια είναι φόρος εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 1066/1989).

Ο φόρος αυτός, τέλος, δεν συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος και δεν εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ - ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρα 25 και 26, Ν.2065/1992

#### 7.1 Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος ΔΟΥ.

##### 7.1.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.

Στο άρθρο 25 του Ν.2065/1992 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) Από το φυσικό πρόσωπο ή το νόμιμο αντιπρόσωπό του και σε περίπτωση θανάτου του υποχρέου από τους κληρονόμους αυτού.

β) Από το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.

2. Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από 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.

Με τις άνω διατάξεις προβλέπεται ότι κάθε επιχείρηση που έχει συνολική (γηπέδων και κτιρίων) υπεραξία μεγαλύτερη των 300.000 δρχ υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου υπεραξίας.

Στην περίπτωση, όμως, που η προκύπτουσα υπεραξία είναι μικρότερη των δρχ. 300.000, 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).

## 7.2 Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρεώσεως.

### 7.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.

Στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 26 του Ν.2065/1992 όπως τροποποιήθηκαν με το Ν.2443/1996 αναφέρονται τα εξής:

1. 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.
2. Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταιρών, 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 κεφάλαιό τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταιρούς του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα άρθρα 25 και 26 του Ν.2065/1992 οι επιχειρήσεις που αναπροσάρμοσαν μέχρι 31.12.1996 τα ακίνητά τους και προέκυψε υπεραξία μεγαλύτερη των δρχ. 300.000 θα υποβάλουν δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και θα καταβάλουν το φόρο ως εξής:

<b>Φορολογία υπεραξίας αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων 31/12/1996</b>		
<b>Υποβολή Δήλωσης (άρθρο 25, Ν.2065.1992)</b>	<b>Καταβολή φόρου (άρθρο 26, Ν.2065/1992)</b>	
	<b>Δόσεις</b>	<b>Ημερομηνία καταβολής δόσεως</b>
Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ εντός του επομένου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή	1 <sup>η</sup>	Ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης
	2 <sup>η</sup>	31.7.1997
	3 <sup>η</sup>	31.1.1998
	4 <sup>η</sup>	31.7.1998

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που οι άνω ημερομηνίες είναι αργίες για το Δημόσιο, ο φόρος καταβάλλεται την τελευταία εργάσιμη ημέρα πριν τις άνω ημερομηνίες.

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του οφειλομένου φόρου δεν παρέχεται έκπτωση 5%. Επίσης, όταν η άνω δήλωση υποβάλλεται χωρίς την καταβολή ταυτόχρονα της πρώτης δόσης θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

### **7.3 Διάλυση των εταιριών ή μείωση του κεφαλαίου εντός πενταετίας από την αναπροσαρμογή.**

#### **7.3.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν.2065/1992 αναφέρεται:

*3. Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από 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 ίδρυσης νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρία.*

Σε περίπτωση, που οι εταιρίες που αναφέρονται στην προηγούμενη παρ. 7.2.1 διαλυθούν ή μειωθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο πριν από 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. Από το φόρο που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.2065/1992.

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται, αν οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευσή τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφησής τους από άλλη ανώνυμη εταιρία (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

#### **7.4 Διανομή δωρεάν μετοχών στους μετόχους - επιχειρήσεις λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.**

##### **7.4.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν.2065/1992 αναφέρεται:

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

##### **7.4.2 Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρίας από την κεφαλαιοποίηση των ωφελειών γενικά που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των παγίων και των αφορολόγητων αποθεματικών.**

Όλοι οι νόμοι που εκδόθηκαν για την αναπροσαρμογή των ακινήτων καθορίζουν ένα ποσοστό φορολόγησης της προκύπτουσας υπεραξίας. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας.

Ειδικά για την ανώνυμη εταιρία και την Ε.Π.Ε. η φορολογική της υποχρέωση εξαντλείται εφόσον η εταιρία δεν διαλυθεί ή δεν μειώσει το κεφάλαιο (με σκοπό τη διανομή αυτού στους μετόχους ή εταίρους) προ της παρόδου ενός χρονικού διαστήματος από της αναπροσαρμογής, καθοριζόμενο, κάθε φορά, από τη νομοθεσία.

Το χρονικό διάστημα που η ανώνυμη εταιρία ή η Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να μειώσει το κεφάλαιο της αναφέρεται στον παρακάτω παρατιθέμενο πίνακα.

Νόμος αναπροσαρμογής	Χρονικό Διάστημα που δεν επιτρέπεται μείωση του μετοχικού κεφαλαίου	Παρατηρήσεις
<b>Ακινήτων</b> N.542/1977	10 χρόνια από την αναπροσαρμογή. Έγινε με τον πρώτο, μετά τις 30.10.1976, ισολογισμό.	Έληξε
N.1249/1982	10 χρόνια από την αναπροσαρμογή. Οι λογιστικές εγγραφές της αναπροσαρμογής έπρεπε να καταχωρηθούν μέχρι 31.5.1982.	Έληξε 1.6.1992
E.2665/1987	5 χρόνια από την αναπροσαρμογή. Οι λογιστικές εγγραφές της αναπροσαρμογής έπρεπε να καταχωρηθούν μέχρι 30.9.1988.	Έληξε 1.10.1993
N.2065/1992	5 χρόνια από το χρόνο της αναπροσαρμογής. • Η πρώτη αναπροσαρμογή έγινε μέχρι 31.12.1992. • Η δεύτερη αναπροσαρμογή έγινε μέχρι 31.12.1996.	Λήγει 1.1.1998 Λήγει 1.1.2002
<b>Μηχανημάτων</b> N.1731/1987	4 χρόνια από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή έγινε μέχρι 31.12.1987	Έληξε 1.1.1993

Σημειώνεται ότι η λήξη του τελευταίου έτους από την αναπροσαρμογή επέρχεται μόλις περάσει η αντίστοιχη, με την ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών αναπροσαρμογής στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία, ημερομηνία του τελευταίου χρόνου (Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1991 σελ.274).

Αλλά και το μετοχικό κεφάλαιο των μετόχων - ανωνύμων εταιριών που αυξήθηκε λόγω κεφαλαιοποίησης της «Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» βάσει του άρθρου 101 (παρ. 8 και 9) του Ν.1892/1990 δεν μπορεί να μειωθεί λόγω διαλύσεως της εταιρίας ή επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους πριν από την παρέλευση 10ετίας από το χρόνο κεφαλαιοποίησης.

Με την ευκαιρία αυτή αναφέρουμε ότι οι ανώνυμες εταιρίες και οι Ε.Π.Ε.



που αύξησαν το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο με κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 101 του Ν.1892/1990, του άρθρου 13 του Ν.1473/1984, του άρθρου 22 του Ν.1828/1989 και της Υπουργικής Απόφασης 1055503/1989 δεν μπορούν να διαλυθούν ή να μειώσουν το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή στους εταίρους ή μετόχους πριν από την παρέλευση 10ετίας από το χρόνο κεφαλαιοποίησης.

Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών	Διάταξη νόμου	Χρονικό διάστημα που δεν επιτρέπεται η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου
<p><b>1) Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων</b></p> <p>Η απαλλαγή της κεφαλαιοποίησης από το φόρο εισοδήματος αφορά μόνο τις ανώνυμες εταιρίες</p>	<p>Άρθρο 101 παρ. 8 και 9 Ν.1892/1990</p>	<p>10 έτη από το χρόνο κεφαλαιοποίησης</p>
<p><b>2) Αφορολόγητες εκπτώσεις</b></p> <p>Η ειδική φορολογία αφορά μόνο ανώνυμες εταιρίες και Ε.Π.Ε.</p>	<p>Άρθρο 101 Ν.1892/1990 και άρθρο 13 Ν.1473/1984</p>	<p>10 έτη από το χρόνο κεφαλαιοποίησης</p>
<p><b>3) Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων</b></p> <p>Η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος αφορά όλες τις επιχειρήσεις</p>	<p>Άρθρο 22 Ν.1828/1989 Υ.Α.1055503/1989</p>	<p>10 έτη από το χρόνο κεφαλαιοποίησης</p>

#### 7.4.3 Η λογιστική του οφέλους των μετόχων ή εταιρών λόγω της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των παγίων.

Όταν οι ανώνυμες εταιρίες καθώς και οι λοιπές εταιρίες (Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.) κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ισολογισμών τους, οι ιδιοκτήτες των επιχειρήσεων αυτών (μέτοχοι και

εταίροι) έχουν ένα όφελος.

Τούτο 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 προβλέπει η νομοθεσία που επέβαλε την αναπροσαρμογή.

**Όφελος από την αύξηση του αριθμού των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων.** Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει όπως οι άνω δωρεάν παραλαμβανόμενες μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».

Πιό συγκεκριμένα: Στην παρ. 2.2.402 (περ. 8 εδάφιο τρίτο) του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται ότι ο υπολογαριασμός 41.06 λειτουργεί σύμφωνα με τον εξής κανόνα:

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

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

<b>Κωδικός Λογαριασμός</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή	
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις ή	
34.00	Μετοχές εισαχθείσες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού ή	
34.01	Μετοχές μη εισαχθείσες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού	XXXX
41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	

41.06.XX Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας  
μετοχών (ή εταιρικών μεριδίων) Α.Ε. ή  
Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. βάσει του νόμου

XXXX

**Αιτιολογία:** Δωρεάν μετοχές (ή εταιρικά μερίδια) από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων (ή μηχανημάτων) της Α.Ε. (ή Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. κλπ.)... βάσει των διατάξεων του νόμου.

Η τριτοβάθμια ανάπτυξη του λογαριασμού 41.06 γίνεται με βάση τον νόμο που επέβαλε την αναπροσαρμογή και ανάλογα με τις επιθυμητές πληροφορίες (Ε.ΣΥ.Λ. 2107/γνωμ.187/13.12.1993).

Επομένως, εάν λόγω των αναπροσαρμογών των παγίων (ακίνητα, μηχανήματα) οι επιχειρήσεις-μέτοχοι ή εταίροι, οι οποίες συμμετέχουν σε ανώνυμες εταιρίες (ή Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. κλπ.) που αναπροσάρμοσαν βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας τα πάγια τους, λαμβάνουν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια, εμφανίζουν στα βιβλία τους τις δωρεάν λόγω αναπροσαρμογής μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια στους εξής λογαριασμούς:

- 41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων.
- 41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων.
- 41.06.00 Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας μετοχών της Α.Ε.... βάσει του Α.Ν.148/1967.
- 41.06.01 Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας των εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε.... βάσει του Ν.542/1977.
- 41.06.02 Διαφορά από αναπροσαρμογή του κεφαλαίου Ο.Ε.... βάσει του Ν.1249/1982 κ.ο.κ.

**Όφελος από την αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων.** Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιβάλλεται να εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις αύξησης της ονομαστικής αξίας των παλαιών μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων (Ε.ΣΥ.Λ.2107/γνωμ.187/ 13.12.93).

**Όφελος τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.** Οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις υπάγονται στα αντίστοιχα κλαδικά λογιστικά σχέδια. Στην περίπτωση που οι ανώνυμες εταιρίες ή οι Ε.Π.Ε., στις οποίες οι τράπεζες ή οι ασφαλιστικές εταιρίες συμμετέχουν ή κατέχουν χρεόγραφα ή εταιρικά μερίδια, αναπροσαρμόσουν τα πάγια τους και διανείμουν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά

μερίδια ή αυξήσουν την ονομαστική αξία αυτών, τότε οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις θα λογιστικοποιήσουν το όφελος με τις λογιστικές εγγραφές που αναφέρουμε στην αρχή της παρούσης παρ. 7.4.3.

#### **7.4.4 Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης.**

Πρέπει να σημειωθεί, όπως προαναφέραμε, ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται για την υπεραξία των ακινήτων, εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας για το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή.

Επομένως, για το ποσό της υπεραξίας που έχει προκύψει από 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 σε αυτό. Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρία διανείμει το αποθεματικό αυτό στους μετόχους της, το ποσό αυτό θα φορολογηθεί στο χρόνο της διανομής με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Υπουργείο Οικονομικών 1112918/πολ.1248/1992).

Από το φόρο που οφείλεται κατά τη διανομή του αποθεματικού αφαιρείται ο φόρος της υπεραξίας που αναλογεί στο ποσό του αποθεματικού που διανέμεται στους μετόχους (Υπουργείο Οικονομικών Ε.10533/πολ.216/1988, Λογιστής 1988 σελ.1102).

Σημειώνεται ότι στις οδηγίες που έδωσε το Υπουργείο Οικονομικών για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992 δεν επαναλαμβάνει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αφαιρούν το φόρο υπεραξίας που αναλογεί στο διανεμόμενο άνω αποθεματικό.

#### **7.4.5 Ανάλυση των τριτοβάθμιων λογαριασμών 41.06.XX**

**Λογαριασμός 41.06.00 «Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Α.Ν.148/1967».** Με τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967 οι ανώνυμες εταιρίες και οι τράπεζες αναπροσάρμοσαν προαιρετικά τις

αξίες των ακινήτων τους (γηπέδων και κτιρίων) που εμφανίζοντο στους ισολογισμούς 31.12.1973. Την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή υποχρεούντο να την κεφαλαιοποιήσουν κατά ποσοστό 50% τουλάχιστον.

Κατά την κεφαλαιοποίηση εκδόθηκαν νέες μετοχές που διανεμήθηκαν στους παλαιούς μετόχους δίχως αντάλλαγμα, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 1 του Α.Ν.148/1967.

Επομένως, οι επιχειρήσεις (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ.) που έλαβαν τις άνω δωρεάν μετοχές τις καταχώρησαν στα βιβλία τους με την εξής λογιστική εγγραφή βάσει της ονομαστικής αξίας των λαμβανόμενων μετοχών:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε άλλες επιχ/σεις ή Χρεόγραφα	XXXX	
Αφορολόγητο αποθεματικό Α.Ν.148/1967		
από τη λήψη μετοχών χωρίς αντάλλαγμα		XXXX

Σημειώνεται ότι όταν η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. έγινε υποχρεωτική τότε το άνω «Αφορολόγητο αποθεματικό Α.Ν.148/1967 από τη λήψη μετοχών χωρίς αντάλλαγμα», το καταχώρησαν σε ένα υπολογαριασμό του λογαριασμού 41.06 «Εταιρικό κεφάλαιο», για παράδειγμα στον 41.06.00 «Διαφορές από αναπροσαρμογή συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Α.Ν.148/1967».

**Λογαριασμός 41.06.01 «Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.542/1977».** Με το Ν.542/1977, άρθρα 16 έως 29, καθιερώθηκε η υποχρέωση της αναπροσαρμογής των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) των επιχειρήσεων που τηρούσαν λογιστικά βιβλία υποχρεωτικά με το διπλογραφικό σύστημα ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και το αντικείμενο των εργασιών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κεφαλαιοποιείτο.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που είχαν στο χαρτοφυλάκιό τους μετοχές ανωνύμων εταιριών ή εταιρικά μερίδια λοιπών εταιριών και οι οποίες έλαβαν λόγω της άνω αναπροσαρμογής, δωρεάν μετοχές είχαν ή εταιρικά μερίδια κατά

το χρόνο της παραλαβής των άνω μετοχών, ή των εταιρικών μεριδίων, καταχώρησαν στα βιβλία τους την εξής λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε άλλες επιχ/σεις ή Χρεόγραφα	XXXX	
Αποθεματικό από Χρεόγραφα Ν.542/1977		XXXX

Στην περίπτωση, όμως, που οι επιχειρήσεις αντάλλαξαν τις μετοχές τους με ισάριθμες νέες αυξημένης ονομαστικής αξίας και η νέα ονομαστική αξία των μετοχών αυτών ήταν μικρότερη της μέσης τιμής κτήσεως των μετοχών της αυτής ανώνυμης εταιρίας ή της τρέχουσας τιμής αγοράς αυτών που εμφανίζετο στα βιβλία της, οι επιχειρήσεις δεν είχαν προβεί σε καμία λογιστική εγγραφή.

Αντίθετα, αν η νέα ονομαστική αξία των μετοχών ήταν μεγαλύτερη της μέσης τιμής κτήσεως τότε των μετοχών της αυτής ανώνυμης εταιρίας ή της τρέχουσας τιμής αυτών που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχειρήσεως κατά το χρόνο της ανταλλαγής, τη διαφορά που προέκυψε μεταξύ νέας ονομαστικής αξίας μετοχών και αξίας κτήσεως μετοχών ή τρέχουσας αξίας αυτών, την καταχώρησε στα βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή (Υπουργείο Οικονομικών Ε.477/189/πολ.32/1978, Δ.Φ.Ν.1978, σελ.235):

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε άλλες επιχ/σεις ή Χρεόγραφα	XXXX	
Αποθεματικό από Χρεόγραφα Ν.542/1977		XXXX

Σημειώνεται ότι με την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. το άνω «Απόθεματικό από χρεόγραφα Ν.542/1977», οι επιχειρήσεις το καταχώρησαν σε ένα υπολογαριασμό του 41.06 π.χ. στον 41.06.01 «Διαφορές από αναπροσαρμογή συμμετοχών και χρεογράφων του Ν.542/1976».

**Λογαριασμός 41.06.02 «Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.1249/1982».** Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 1249/1982, άρθρα 8 ως 18, καθιερώθηκε η υποχρεωτικότητα της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούσαν βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.1249/1982 ορίζετο ότι το ποσό της

υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή κεφαλαιοποιείτο με τον ίδιο τρόπο που ανέφερε και ο νόμος 542/1977.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που έλαβαν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια από άλλες εταιρίες που αναπροσάρμοσαν τα ακίνητά τους βάσει του Ν.1249/1982 τα καταχώρησαν στα βιβλία τους με τις ίδιες εγγραφές που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 7.4.3 (Υπουργείο Οικονομικών Ε.5899/832/πολ.83/1982, Δ.Φ.Ν.1982, σελ.612).

Σημειώνεται ότι με την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. το άνω «Απόθεματικό από χρεόγραφα Ν.1249/1982», οι επιχειρήσεις το καταχώρησαν σε ένα υπολογαριασμό του 41.06 π.χ. στον 41.06.02 «Διαφορές από αναπροσαρμογή συμμετοχών και χρεογράφων του Ν.1249/1982».

**Λογαριασμός 41.06.03 «Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.1839/1989».** Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 9 της Ε.2665/1988 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθιερώθηκε η υποχρεωτικότητα της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που αποκτήθηκαν από τις επιχειρήσεις, που τηρούσαν λογιστικά βιβλία υποχρεωτικά με το διπλογραφικό σύστημα, μέχρι την 31.12.1987 και τα οποία είχαν στην κυριότητά τους κατά το έτος της αναπροσαρμογής.

Με το άρθρο 4 της πιο πάνω κοινής αποφάσεως, ορίζεται ότι το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κεφαλαιοποιείτο με τον ίδιο τρόπο που ανέφερε και ο Ν.542/1977 εκτός από τις ανώνυμες εταιρίες, που σε αντίθεση με τους προηγούμενους νόμους 542/1977 και 1249/1982, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου έγινε υποχρεωτικά με έκδοση νέων μετοχών.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που έλαβαν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια λοιπών επιχειρήσεων από άλλες επιχειρήσεις οι οποίες αναπροσάρμοσαν τα ακίνητά τους βάσει της Ε.2665/1988 τις καταχώρησαν στα βιβλία τους με τις εγγραφές που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 7.4.3 (Υπουργείο Οικονομικών Ε.10533/448/πολ.216/1988, Δ.Φ.Ν.1988, σελ.916).

**Λογαριασμός 41.06.04 «Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.1731/1987».** Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.1731/1987, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ατομικές ή εταιρίες οποιασδήποτε μορφής) είχαν δικαίωμα να αναπροσαρμόσουν το μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα παραγωγής και συσκευασίας, εξοπλισμός μηχανοργάνωσης, εξοπλισμός ερευνητικών εργαστηρίων και μεταφορικά μέσα εκτός Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτων μέχρι 6 θέσεις) που απέκτησαν μέχρι 31.12.1986.

Η υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των μηχανημάτων απαλλάσσεται της φορολογίας με τον όρο οι επιχειρήσεις, εντός τεσσάρων ετών από το έτος της αναπροσαρμογής, να πραγματοποιούσαν παραγωγικές επενδύσεις του άρθρου 1 του Ν.1262/1982.

Εάν η επιχείρηση δαπανούσε ποσό μεγαλύτερο ή ίσο από το 50% της υπεραξίας τότε η διαφορά της υπεραξίας που δεν καλύφθηκε με επενδύσεις μεταφέρετο στα αποτελέσματα της πέμπτης, από το έτος αναπροσαρμογής, χρήσεως και φορολογείτο με τις γενικές διατάξεις. Το υπόλοιπο ποσό κεφαλαιοποιείτο χωρίς την καταβολή φόρου.

Εάν το ποσό των επενδύσεων δεν έφτανε το 50% της υπεραξίας τότε η διαφορά της υπεραξίας φορολογείτο στη λήξη της τετραετίας με συντελεστή 60%. Το υπόλοιπο ποσό κεφαλαιοποιείτο χωρίς την καταβολή φόρου.

Επομένως, οι επιχειρήσεις όφειλαν το ποσό της υπεραξίας που κάλυψαν με παραγωγικές επενδύσεις καθώς και αυτό που φορολογήθηκαν με συντελεστή 60% να το κεφαλαιοποιήσουν, μετά το συμπηφισμό των τυχών υπάρχουσών ζημιών, με τη λήξη του τέταρτου έτους.

Η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται με τον ίδιο τρόπο που προέβλεπαν οι προηγούμενοι ισχύσαντες νόμοι για την αναπροσαρμογή των ακινήτων 542/1977 και 1249/1982.

Οι επιχειρήσεις που έλαβαν δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια, λόγω συμμετοχής τους σε επιχειρήσεις που αναπροσάρμοσαν την αξία των μηχανημάτων τους με το Ν.1731/1987, και που προέβαιναν σε κεφαλαιοποίηση της



προκύπτουσας υπεραξίας, θα καταχωρούσαν από 1.1.1992 το ώφελος αυτό στα λογιστικά τους βιβλία με τη λογιστική εγγραφή που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 7.4.3.

**Λογαριασμός 41.06.05 «Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992».** Σύμφωνα με το Ν.2065/1992, άρθρα 20 μέχρι 27, οι επιχειρήσεις που κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., και ανεξαρτήτως της νομικής μορφής που λειτουργούν ή αν είναι αλλοδαπές ή ημεδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή φορολογικού καθεστώτος, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν κάθε τέσσερα χρόνια την αξία των ακινήτων τους.

Οι τεχνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούν και την αξία των ακινήτων που έχουν εκμισθωμένα πάνω από δύο χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Οι παραπάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητα που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Πρώτος χρόνος αναπροσαρμογής ορίσθηκε το έτος 1992.

Επόμενος χρόνος αναπροσαρμογής ορίσθηκε το έτος 1996.

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.2065/1992 ορίζεται ότι η προκύπτουσα υπεραξία, αφού καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη και ζημιές» κεφαλαιοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής.

## **7.5 Κεφαλαιοποίηση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 41.06 «Διαφορά αναπροσαρμογής αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».**

### **7.5.1 Η διάταξη του άρθρου 101 του Ν.1892/1990.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 101 (παρ. 8 και 9) του Ν.1892/1990 δόθηκε το δικαίωμα στις ανώνυμες εταιρίες να κεφαλαιοποιήσουν χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος τη «Διαφορά αναπροσαρμογής αξίας συμμετοχών και χρεογράφων», που είχε καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία τους, επειδή έλαβαν νέες μετοχές ή από την ανταλλαγή των παλαιών μετοχών με ισάριθμες νέες

μετοχές μεγαλύτερης ονομαστικής αξίας ή νέα εταιρικά μερίδια. Σημειώνεται ότι μέχρι τις 29.6.1992, αν οι ανώνυμες εταιρίες διένειμαν ή κεφαλαιοποιούσαν την άνω «Διαφορά αναπροσαρμογής», τότε η υπεραξία αυτή φορολογείτο με τις γενικές διατάξεις.

Πιο συγκεκριμένα: ο Ν.2065/1992 στις παρ. 8 και 9 του άρθρου 101 αναφέρει τα εξής:

8. *Ανώνυμες εταιρίες που έχουν σχηματίσει αποθεματικά, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιριών στις οποίες συμμετέχει είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρίας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του Ν.1249/1982 και του Ν.1839/1989 κατόπιν κεφαλαιοποίησεως της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρίας ή άλλης εταιρίας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους.*

*Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.*

9. *Οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος άρθρου (αρ.101 Ν.1892/1990) έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών της προηγούμενης παραγράφου.*

Με τις διατάξεις αυτές, δόθηκε το δικαίωμα στις ανώνυμες εταιρίες να κεφαλαιοποιήσουν τη διαφορά αναπροσαρμογής αξίας συμμετοχών και χρεογράφων η οποία έχει εμφανιστεί στα βιβλία τους βάσει του Α.Ν.148/1967, του Ν.542/1977, του Ν.1249/1982 και του Ν.1839/1989.

Στο άρθρο 101 του Ν.1892/1990 παρατηρούμε ότι δεν αναφέρονται οι διαφορές αναπροσαρμογής (κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.) ή αποθεματικά (κατά το νομοθέτη) που σχηματίστηκαν από τη δωρεάν διάθεση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των μηχανημάτων (Ν.1731/1987) και των ακινήτων με βάση το Ν.2065/1992.

Το Υπουργείο Οικονομικών σε σχετική ερώτηση για εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 101 του Ν.1892/1990 που αφορούν την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ανωνύμων εταιριών που σχηματίστηκαν από την ανα-

προσαρμογή της αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων και για το πέραν της δημοσιεύσεως του Ν.1892/1990 διάστημα, απάντησε ότι οπότεδήποτε η ανώνυμη εταιρία προβεί σε κεφαλαιοποίηση των πιο πάνω αποθεματικών με σκοπό τη διανομή νέων μετοχών στους μετόχους της, για την κεφαλαιοποίηση αυτή δεν θα οφείλεται φόρος εισοδήματος.

Παρατηρούμε ότι η ερώτηση αφορούσε αποθεματικό ή διαφορά αναπροσαρμογής που σχηματίστηκε από δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια τις οποίες οι ανώνυμες εταιρίες έλαβαν από τις επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχουν, επειδή οι τελευταίες αναπροσάρμοσαν μετά τις 30.6.1992 τα ακίνητά τους, βάσει του Ν.2065/1992.

#### **7.5.2 Η κεφαλαιοποίηση της «Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» πραγματοποιείται με έκδοση νέων μετοχών.**

Η κεφαλαιοποίηση της «Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» πρέπει να γίνει κατά ρητή επιταγή του άρθρου 101 του Ν.1892/1990 μόνο με την έκδοση νέων μετοχών και όχι με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των υφισταμένων μετοχών. Οι νέες μετοχές πρέπει να διανεμηθούν κατ' αναλογία στους δικαιούχους μετόχους. Σε περίπτωση που κάποιος από τους μετόχους λάβει περισσότερες μετοχές από αυτές που του αναλογούν, τότε η αξία αυτών των μετοχών θα φορολογηθεί, σύμφωνα με τη νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος, στο όνομα του μετόχου.

#### **7.6 Η λογιστική της κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών από την ανώνυμη εταιρία.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.401, στην οποία αναλύει το λογαριασμό «Κεφάλαιο», καθορίζει στην περ. 8 τις λογιστικές εγγραφές καλύψεως του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση της Α.Ε. καθώς και σε μεταγενέστερες αυξήσεις.

**Παράδειγμα:** Η Α.Ε. Ξ, κάνει αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 5.000.000 δραχμές με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών κεφαλαίων.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
33	Χρεώστες διάφοροι		
33.03	Μέτοχοι, λογαρ. Καλύψεως μετοχικού κεφαλαίου	5.000.000	
40	Κεφάλαιο		
40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		5.000.000
<b>Αιτιολογία:</b> Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, τροποποίηση καταστατικού Ν° ....			

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις		
41.05	Έκτακτα αποθεματικά	5.000.000	
33	Χρεώστες διάφοροι		
33.03	Μέτοχοι, λογαρ. Καλύψεως μετοχικού κεφαλαίου		5.000.000
<b>Αιτιολογία:</b> Κεφαλαιοποίηση έκτακτου αποθεματικού.			

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
40	Κεφάλαιο		
40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	5.000.000	
40	Κεφάλαιο		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		5.000.000
<b>Αιτιολογία:</b> Μεταφορά λογαριασμού.			

#### 7.6.1 Εγγραφές κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από το διοικητικό συμβούλιο.

Βάσει των διατάξεων αυτών, όταν το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρίας λάβει την απόφαση της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση των αφορολογήτων αποθεματικών, η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου δεν θα απεικονισθεί στα βιβλία της εταιρίας με λογιστικές εγγραφές.

Οι διατάξεις της περ. 8 της παρ. 2.2.401 του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν κάνουν σαφές αν

αφορούν, μόνο, αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου που έχουν αποφασισθεί, από τα αρμόδια, κάθε φορά, όργανα (γενική συνέλευση καταστατική ή συνήθης, διοικητικό συμβούλιο), να πραγματοποιηθούν με καταβολή μετρητών ή καλύπτουν και την περίπτωση αύξησης του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Από τη διάταξη, όμως, της παρ. 2.2.404 (περ. 3, εδάφιο δεύτερο) του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτει ότι οι σχετικές εγγραφές πρέπει να γίνουν και στην περίπτωση της αύξησης του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, αφού η άνω διάταξη επιβάλλει, όπως ο λογαριασμός 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου» συλλειτουργεί με το λογαριασμό 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο».

Το Ε.ΣΥ.Λ. διευκρίνησε ότι στην περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν εισφέρονται σε χρήμα ή σε είδος από τους μετόχους, αλλά λαμβάνονται από τα αποθεματικά, είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο» καθώς και οι λογαριασμοί 40.02 «Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών» και 40.03 «Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών» (Ε.ΣΥ.Λ. γνωμ.241/1995).

Όταν μαζί με την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού γίνεται και αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και με καταβολή μετρητών από τους μετόχους, τότε για την αύξηση αυτή διενεργούνται όλες οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή μετρητών, σύμφωνα με την ίδια γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ.

#### **7.6.2 Λογιστικοποίηση της πρότασης του Δ.Σ. προς τη γενική συνέλευση των μετόχων για αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.**

Το διοικητικό συμβούλιο της επιχειρήσεως προκειμένου να προβεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών κάνει σχετική πρόταση στη τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Η πρόταση αυτή

που γίνεται μέσω του πίνακα διανομής κερδών, επιβάλλεται από τις διατάξεις των παρ. 2.2.811 και 2.2.402 (περ. 8ε) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι σχετικές εγγραφές που προβλέπονται από την άνω διάταξη του Ε.Γ.Λ.Σ., είναι οι εξής:

**Εγγραφές τέλους χρήσεως:**

**α) Μεταφορά του αφορολογήτου αποθεματικού στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».**

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις	
41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	
41.06.05	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.	10.000.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.07	Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση	
88.07.00	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.	10.000.000

**Αιτιολογία:** Μεταφορά στα αποτελέσματα προς διάθεση της διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992 δρχ. 10.000.000 προς κεφαλαιοποίηση.

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.07	Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση	
88.07.00	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.	10.000.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.99	Κέρδη προς διάθεση	
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1996	10.000.000

**Αιτιολογία:** Προσδιορισμός κέρδους προς διάθεση.

**β) Διάθεση κερδών.**

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1996	10.000.000	
43	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.90	Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου		
43.90.00	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.		10.000.000

**Αιτιολογία:** Διάθεση κερδών.

**7.6.3 Ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης κεφαλαίου.**

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.2190/1920 η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας υποχρεούται να συνέλθει εντός έξι μηνών από τη λήξη της χρήσεως. Επομένως, η καταστατική ή συνήθης τακτική γενική συνέλευση είναι αυτή που θα λάβει απόφαση για την αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού. Στη συνέχεια πρέπει εντός δύο μηνών από τη λήψη της αποφάσεως το διοικητικό συμβούλιο να συνέλθει σε ειδική συνεδρίαση με σκοπό να πιστοποιήσει την καταβολή ή όχι του μετοχικού κεφαλαίου. Εντός της ίδιας προθεσμίας, των δύο μηνών, ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου υποχρεούται να υποβάλει στο Υπουργείο Εμπορίου αντίγραφο του πρακτικού της άνω συνεδριάσεως (άρθρο 11, Ν.2190/1920).

Στη συνέχεια πρέπει η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου να υποβληθεί στη δημοσιότητα.

Μετά την πραγματοποίηση της δημοσιότητας, θεωρείται ότι η πράξη της αυξήσεως του κεφαλαίου έχει ολοκληρωθεί και η επιχείρηση θα καταχωρήσει στα βιβλία της τις παρακάτω εγγραφές, σύμφωνα με τις παρ. 2.2.404 (περ. 3 εδάφιο δεύτερο) και παρ. 2.2.401 (περ. 8 εδάφιο τέταρτο) των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι η εγγραφή αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται όταν η πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου καταχωρηθεί στο Μητρώο Ανω-

νύμων Εταιριών (Μ.Α.Ε.). Ιδιαίτερα η πράξη αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου με τροποποίηση του καταστατικού ελέγχεται κατ' αρχάς από το νομάρχη για τη νομιμότητα της πράξης, στη συνέχεια εκδίδεται από αυτόν διοικητική πράξη εγκρίσεως και ολοκληρώνεται με την καταχώρηση της εγκριτικής πράξης στο Μ.Α.Ε.

Η λογιστική εγγραφή είναι η εξής:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
43	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.90	Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου		
43.90.00	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.	10.000.000	
40	Κεφάλαιο		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		10.000.000

**Αιτιολογία:** Κεφαλαιοποίηση διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.

Στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνει δίχως τροποποίηση του καταστατικού, τότε η πράξη της αύξησης ισχύει από την ημέρα που το διοικητικό συμβούλιο πιστοποιήσει την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Η εν συνεχεία δήλωση της πράξης στο Μ.Α.Ε. έχει απλώς δηλωτικό χαρακτήρα.

Επομένως, όταν η ανώνυμη εταιρία αυξάνει το μετοχικό κεφάλαιο χωρίς τροποποίηση του καταστατικού θα διενεργήσει την άνω εγγραφή στα λογιστικά της βιβλία την ημέρα που το διοικητικό συμβούλιο πιστοποιεί την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου.

Τέλος, σημειώνουμε ότι μετά την καταχώρηση της πράξης στο Μ.Α.Ε. ακολουθεί η δημοσίευση ανακοίνωσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την οποία γνωστοποιείται ότι καταχωρήθηκε η πράξη.

Εκτός από την πιστοποίηση της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου από το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρίας, ο Υπουργός Εμπορίου έχει



δικαίωμα σύμφωνα με το άρθρο 52 του Ν.2190/1920, να προβεί μόνος του σε αυταπάγγελο έλεγχο της καταβολής του κεφαλαίου. Ο έλεγχος αυτός είναι ανεξάρτητος από την πιστοποίηση του μετοχικού κεφαλαίου από το διοικητικό συμβούλιο.

### **7.7 Η λογιστική της κεφαλαιοποίησης αποθεματικών από τις Ε.Π.Ε.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθεί το κεφάλαιο των λοιπών, εκτός των ανωνύμων, εταιριών στο λογαριασμό 40.06 «Εταιρικό Κεφάλαιο».

Στην παρ. 2.2.401 του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν αναφέρεται τίποτα σχετικό για την αύξηση του κεφαλαίου των Ε.Π.Ε., σε αντίθεση με την ανώνυμη εταιρία που γίνεται πλήρους περιγραφή. Το μόνο που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι ότι η κάλυψη του κεφαλαίου από τους εταίρους καταχωρείται στο λογαριασμό 33.03 «Εταίροι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου».

Ο λογαριασμός 33.03 συλλειτουργεί με το λογαριασμό 40.02 «Οφειλόμενο κεφάλαιο». «Οφειλόμενο κεφάλαιο» στις Ε.Π.Ε., είναι σύμφωνα με την παρ. 2.2.401 περ. 5 του Ε.Γ.Λ.Σ. το μέρος του εταιρικού της κεφαλαίου που οι εταίροι οφείλουν να καταβάλλουν για να εξοφληθεί η αξία των εταιρικών μεριδίων τους.

#### **7.7.1 Εγγραφές κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από το διαχειριστή.**

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παρ. 7.6.1 δεν γίνονται λογιστικές εγγραφές.

#### **7.7.2 Λογιστικοποίηση της πρότασης του διαχειριστή προς τη συνέλευση των εταίρων για αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.**

Η πρόταση του διαχειριστή για αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών πρέπει να γίνει βάσει των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. μέσω του πίνακα διανομής κερδών με τις ίδιες λογιστικές εγγραφές που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 7.6.2.

### 7.7.3 Ολοκλήρωση της διαδικασίας για αύξηση του κεφαλαίου.

Η συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. υποχρεούτε σε συνεδρίαση εντός τριμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης σύμφωνα με το Ν.3190/1955, άρθρο 10 παρ. 3. Η συνέλευση θα λάβει απόφαση για αύξηση κεφαλαίου.

Στη συνέχεια εντός είκοσι ημερών οι εταίροι υποχρεούνται να υποβάλλουν έγγραφη δήλωση περί αναλήψεως του κεφαλαίου. Εντός δέκα ημερών από τη λήξη του εικοσαημέρου πρέπει να καταρτιστεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 40, Ν.3190/1955).

Επομένως, την ημέρα που θα καταρτισθεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο θα καταχωρηθεί και η εξής εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της Ε.Π.Ε.:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
43	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.90	Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου		
43.90.00	Διαφορές από ανάπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.	10.000.000	
40	Κεφάλαιο		
40.06	Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.00	Εταίρος Α (50%)		5.000.000
40.06.01	Εταίρος Β (50%)		5.000.000
<b>Αιτιολογία:</b> Αύξηση κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Ν.2065/1992.			

### 7.8 Καταχώρηση πληροφοριών για αύξηση του κεφαλαίου στο Προσάρτημα.

Το «Προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως» είναι μια οικονομική κατάσταση, η σύνταξη της οποίας προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. (σχετική παρ. 4.1.5), καθώς επίσης και από τους νόμους 2190/1920 και 3190/1955.

Στο Προσάρτημα εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Μεταξύ των πληροφοριών περιλαμβάνονται και οι σχετικές με το «Μετοχικό Κεφάλαιο», στις οποίες υπάγεται και η διάταξη του άρθρου 43α (παρ. 1, περ. γ) του Ν.2190/1920 «Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών που εκδόθηκαν μέσα στη χρήση για κάλυψη αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου καθώς και η αξία έκδοσης των μετοχών αυτών». Για το ίδιο θέμα, το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει: «Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των νέων μετοχών της εταιρίας, για τις οποίες έγινε εγγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μέσα στα όρια του κεφαλαίου που έχει εγκριθεί» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 4.1.501, περ. 9).

Επομένως, όταν η ανώνυμη εταιρία αυξήσει το μετοχικό κεφάλαιο με κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών θα πρέπει να καταχωρήσει στο Προσάρτημα την εξής πληροφορία:

«Εκδόθηκαν (XXXX) κοινές μετοχές ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής δρχ. (XXXX) και τιμή εκδόσεως δρχ. (XXXX)».

## **7.9 Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.**

Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1β του Ν.1676/1986, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποιούν οι Α.Ε. καθώς και του εταιρικού κεφαλαίου που πραγματοποιούν οι Ε.Π.Ε. με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, απαλλάσσεται από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Ακόμα, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου σε περίπτωση αύξησης κεφαλαίου εμπορικών εταιριών με κεφαλαιοποίηση κερδών ή μερισμάτων τα οποία έχουν αχθεί σε πίστωση των λογαριασμών των εταίρων ή των μετόχων κατά περίπτωση (Υπουργείο Οικονομικών Ν.2522/πολ.1056/1989, Λογιστής 1989, σελ.491).

## **7.10 Έλεγχος των δηλώσεων - Βεβαίωση του φόρου.**

### **7.10.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 5 του άρθρου 26 του Ν.2065/1992 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.2443/1996 αναφέρονται τα εξής:

*Οι διατάξεις των άρθρων 66 μέχρι και 71, 74, 75, 84, 86, 87 και 113 του*

Αναπροσαρμογή Αξίας Παγίων Στοιχείων

*ν.2238/1994, καθώς και του ν.4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτό.*

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**  
**ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ**  
**ΠΟΣΟ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ**  
**Άρθρο 27, Ν.2065/1992**

**8.1 Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου.**

**8.1.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν.2065/1992 αναφέρονται τα εξής:

*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 Ν.2065/1992 από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31.12.1996 ή 30.6.1997 (για όσες επιχειρήσεις κλείνουν ισολογισμό 30 Ιουνίου).

Διευκρινίζεται ότι 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 31.12.1996 ή 30.6.1997) οι αποσβέσεις αυτές θα υπολογισθούν σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν τις

εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

## **8.2 Πώς υπολογίζεται η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων.**

### **8.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι:

*Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται από 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 αυτού άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.*

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

Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε κτιρίου, αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία 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 ίδιας απόφασης καθώς επίσης και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

**Παράδειγμα:** Η ανώνυμη εταιρία Α, που κλείνει ισολογισμό την 31.12.1996, αναπροσάρμοσε την 31.12.1996 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 31.12.1995, ανέρχονται σε 3.525.925 δρχ. ενώ οι αποσβέσεις που έγιναν από 1.1.1996 μέχρι 31.12.1996 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 ακαθάριστα έσοδά της είναι:

Αναπ/μένη αξία του κτιρίου:  $17.629.630 \times 1,35 = 23.800.000$

ΜΕΙΟΝ:

α) Αναπ/μένες αποσβέσεις:  $3.525.925 \times 1,35 = (4.760.000)$

β) Απο/σεις ΜΗ αναπ/μένες:  $= (1.360.000)$

Αναπόσβεστη αξία: 17.680.000

Επομένως, η εταιρία από τον ισολογισμό της 31.12.1996 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.

### **8.2.2 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 το 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 έσοδά τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις του Ν.2065/1992 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).

### **8.3 Για τον υπολογισμό των αφορολόγητων αποθεματικών δεν λαμβάνεται υπόψη η υπεραξία του Ν.2065/1992.**

#### **8.3.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.**

Στην παρ. 3 του άρθρου 27 του Ν.2065/1992 αναφέρονται τα εξής:

*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.*

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 σε αυτό και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992 (Υπουργείο Οικονομικών 1129550/πολ.1315/1996).





## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Περιοδικά «Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας» ετών 1978, 1982, 1988.
- Περιοδικά «Λογιστής» ετών 1977, 1982, 1987, 1988, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996.
- Γεωργιλής Δημήτριος, «Τροποποιήσεις του Φορολογικού μας Συστήματος».
- Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ., Αθήνα 1987.
- Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό της Λογιστικής, Αθήνα 1986.
- Γρηγοράκος Θ., «Ανάλυση και Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.».
- Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1129550/3.12.1996/πολ.1315.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, «Λογιστική Πληθωρισμού».
- Αληφαντής Γ., «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων».
- Παπαδόπουλος Επαμειν., «Αναπροσαρμογή του Ισολογισμού».
- Ηλιόκαυτος Δημήτριος, «Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιριών».
- Κοντάκος Αριστοτέλης, «Γενική Λογιστική».

## Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ**

- 1.1 Πάγιο ενεργητικό - Ορισμοί γηπέδου, κτιρίου, εγκαταστάσεων κτιρίων.
- 1.2 Αίτια που οδήγησαν στην αναπροσαρμογή.
- 1.3 Ιστορικό αναπροσαρμογής.
- 1.4 Επικρίσεις που δέχτηκαν οι νόμοι περί αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.**

- 2.1 Ποιές επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητα.
- 2.2 Αναπροσαρμογή ακινήτων τεχνικών επιχειρήσεων.
- 2.3 Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, επιχειρήσεων ευρισκομένων σε εκκαθάριση καθώς και σε αδράνεια.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.**

- 3.1 Οι επιχειρήσεις κάθε τέσσερα χρόνια αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων.
- 3.2 Η τεχνική της αναπροσαρμογής των ακινήτων.
- 3.2 Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων ευρισκομένων σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους.
- 3.3 Αναπροσαρμοσμένη αξία ακινήτων ευρισκομένων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους.
- 3.4 Πληροφορίες στο δημοσιευμένο ισολογισμό για την αναπροσαρμογή των ακινήτων.
- 3.5 Καταχώρηση πληροφοριών στο Προσάρτημα για την αναπροσαρμογή των ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992.

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ.**

- 4.1 Η διαδικασία για αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων βάσει της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1115944/πολ.1281/1996.
- 4.2 Αναπροσαρμογή ακινήτων επιχειρήσεων που προέκυψαν από μετασηματισμούς του Ν.2166/1993.
- 4.3 Αναπροσαρμογή κτιρίων που έχουν υπαχθεί στο σύστημα των κρατικών επιχορηγήσεων.
- 4.4 Αναπροσαρμογή αποσβέσεων.
  - 4.4.1 Οι επιχειρήσεις θα αναπροσαρμόσουν τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που διενήργησαν μέχρι την προηγούμενη της αναπροσαρμογής χρήση.
  - 4.4.2 Αναπροσαρμογή αποσβέσεων όταν η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα.
  - 4.4.3 Αναπροσαρμογή αποσβέσεων όταν η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται με την πραγματική αξία αυτών.
  - 4.4.4 Αναπροσαρμογή αποσβέσεων δαπανών, προσθηκών και βελτιώσεων ακινήτων.

- 4.4.5 Περίπτωση που η επιχείρηση δεν διενήργησε αποσβέσεις.
- 4.4.6 Ακίνητα αποσβεσμένα εξ ολοκλήρου.
- 4.4.7 Η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων δεν τροποποιεί τα οικονομικά και φορολογικά αποτελέσματα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΜΦΑΝΙΣΗ - ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ.**

- 5.1 Γενικά για την εμφάνιση και την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και μηχανημάτων.
- 5.2 Εμφάνιση της υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων Ν.2065/1992.
  - 5.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.
  - 5.2.2 Ποιό ποσό ζημιάς μπορεί να καλυφθεί από την υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής των παγίων.
- 5.3 Κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας αναπροσαρμογής Ν.2065/1992.
  - 5.3.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.
  - 5.3.2 Κεφαλαιοποίηση της αξίας από τις ανώνυμες εταιρίες.
  - 5.3.3 Κεφαλαιοποίηση της αξίας από τους συνεταιρισμούς.
  - 5.3.4 Αλλοδαπές εταιρίες και επιχειρήσεις.
  - 5.3.5 Κεφαλαιοποίηση της αξίας από τις ατομικές και προσωπικές επιχειρήσεις.
  - 5.3.6 Κεφαλαιοποίηση της αξίας από τις Ε.Π.Ε.
- 5.4 Πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 41.07 προερχόμενο από προηγούμενες αναπροσαρμογές.
- 5.5 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά την αύξηση του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου.
- 5.6 Προθεσμία κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας - Συνέπειες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης.
- 5.7 Ονομαστικοποίηση των μετοχών από τις ανώνυμες εταιρίες που αναπροσάρμοσαν την αξία των ακινήτων τους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ.**

- 6.1 Γενικά περί του φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής των ακινήτων.
- 6.2 Φορολογία υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων Ν.2065/1992.
  - 6.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.
  - 6.2.2 Τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας υπεραξίας. Η φορολογική υπεραξία ταυτίζεται με την λογιστική.
  - 6.2.3 Ποιό ποσό φορολογικής ζημιάς συμψηφίζεται με την υπεραξία.
  - 6.2.4 Εκπίπτει η ζημία που δηλώθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
  - 6.2.5 Φορολογικές ζημιές προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. που προέκυψαν από τις χρήσεις μέχρι και 31.12.1991.
  - 6.2.6 Φορολογικές ζημιές προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. που προέκυψαν από τις χρήσεις 30.6.1992 και μετά.
  - 6.2.7 Ζημία που προέκυψε κατά το στάδιο της ιδρύσεως της επιχείρησης.
  - 6.2.8 Οι επιχειρήσεις έχουν την ευχέρεια συμψηφισμού της φορολογικής ζημιάς με την υπεραξία του Ν.2065/1992 ή μεταφοράς της στις επόμενες χρήσεις.

6.2.9 Ποιά στοιχεία πρέπει να λάβουν υπόψη οι ανώνυμες εταιρίες και οι Ε.Π.Ε. προκειμένου να αποφασίσουν αν θα συμψηφίσουν ή όχι τη φορολογική ζημιά.

6.3 Ο φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ - ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ.**

7.1 Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

7.2 Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρεώσεως.

7.3 Διάλυση των εταιριών ή μείωση του κεφαλαίου εντός πενταετίας από την αναπροσαρμογή.

7.4 Διανομή δωρεάν μετοχών στους μετόχους - επιχειρήσεις λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

7.4.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.

7.4.2 Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρίας από την κεφαλαιοποίηση των ωφελειών γενικά που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των παγίων και των αφορολόγητων αποθεματικών.

7.4.3 Η λογιστική του οφέλους των μετόχων ή εταίρων λόγω της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή των παγίων.

7.4.4 Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης.

7.4.5 Ανάλυση των τριτοβάθμιων λογαριασμών 41.06.ΧΧ

7.5 Κεφαλαιοποίηση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 41.06 «Διαφορά αναπροσαρμογής αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».

7.5.1 Η διάταξη του άρθρου 101 του Ν.1892/1990.

7.5.2 Η κεφαλαιοποίηση της «Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» πραγματοποιείται με έκδοση νέων μετοχών.

7.6 Η λογιστική της κεφαλαιοποίησης αποθεματικών από την ανώνυμη εταιρία.

7.6.1 Εγγραφές κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από το Διοικητικό Συμβούλιο.

7.6.2 Λογιστικοποίηση της πρότασης του Δ.Σ. προς τη γενική συνέλευση των μετόχων για αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση των απόθεματικών.

7.6.3 Ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης κεφαλαίου.

7.7 Η λογιστική της κεφαλαιοποίησης αποθεματικών από τις Ε.Π.Ε.

7.7.1 Εγγραφές κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από τον Διαχειριστή.

7.7.2 Λογιστικοποίηση της πρότασης του Διαχειριστή προς τη συνέλευση των εταίρων για αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

7.7.3 Ολοκλήρωση της διαδικασίας για αύξηση του κεφαλαίου.

7.8 Καταχώρηση πληροφοριών για αύξηση του κεφαλαίου στο Προσάρτημα.

7.9 Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.

7.10 Έλεγχος των δηλώσεων - Βεβαίωση του φόρου.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΟΣΟ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ.**

- 8.1 Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου.
- 8.2 Πώς υπολογίζεται η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων.
  - 8.2.1 Η διάταξη του Ν.2065/1992.
  - 8.2.2 Επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση.
- 8.3 Για τον υπολογισμό των αφορολόγητων αποθεματικών δεν λαμβάνεται υπόψη η υπεραξία του Ν.2065/1992.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**