

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες : Μ. Ηλιοκαύτου

Τηλέφωνο : 3375311, 312

Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2000
Αρ. Πρωτ. 1110587/11310/Β0012

ΠΟΛ. 1287

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2000 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν. 2065/1992.

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20-27 του ν. 2065/1992, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 20 του ν. 2443/1996, περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πρέπει να γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2000, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

ΓΕΝΙΚΑ

Όπως είναι γνωστό, οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ, υποχρεούνται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992 να αναπροσαρμόζουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα άρθρα 20 έως 27 του ίδιου νόμου, την αξία των ακινήτων τους (γηπέδων-κτιρίων), κάθε τέσσερα χρόνια, αρχής γενομένης από το έτος 1992. Για την αναπροσαρμογή που έγινε τα έτη 1992 και 1996 δόθηκαν οδηγίες με τις 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992 και 1129550/15706/ΠΟΛ. 1315/1996 εγκυκλίου μας, αντίστοιχα

Κατά εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992. εκδόθηκε η 1105256/11260/Β0012/ΠΟΛ.1269/15.11.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία καθορίστηκαν οι συντελεστές αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, των αποσβέσεων των κτιρίων, καθώς και οι λοιπές λεπτομέρειες που αφορούν στην αναπροσαρμογή που θα γίνει μέχρι το τέλος του τρέχοντος έτους.

Ειδικότερα, παρέχονται οι εξής οδηγίες:

Α. Υπαγόμενες επιχειρήσεις (άρθρο 20 ν. 2065/92).

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική μορφή που λειτουργούν, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (ν.δ. 2687/1953, ν. 4171/1961, κλπ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς ή αν είναι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις ή αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού.

Αντίθετα, δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή, οι επιχειρήσεις, που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθώς και οι εταιρίες χρηματοδοτικής

μίσθωσης (leasing) για τα κτίρια για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 2065/1992, οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 27 του ν. 2682/1999.

Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία μόνο των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθώσει πάνω από 2 χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

B. Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων - Χρόνος Αναπροσαρμογής (άρθρο 21 ν. 2065/92).

1. Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2065/92 προκύπτει η υποχρέωση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, να αναπροσαρμόσουν μέχρι 31.12.2000 στα βιβλία τους, την αξία των ακινήτων τους, τα οποία έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Μέχρι την ανωτέρω προθεσμία, υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού τους, να προβούν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους.

Όπως διευκρινίστηκε με την 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992 εγκύκλιο μας, σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο 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.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/92, ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης και περαιτέρω, ότι 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. Επίσης, από τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται η έκδοση κάθε φορά απόφασης του Υπουργού Οικονομικών με την οποία καθορίζονται οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, εκδόθηκε η αριθ. 1105256/11260/Β0012/ΠΟΛ.1269/15.11.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του έτους 2000.

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής:

- α. Για τα ακίνητα που είχαν αποκτήσει οι επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1995, ως αξία κτήσης θα ληφθεί η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 1996. Αν όμως κάποιες επιχειρήσεις δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 1996, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1995 θα ληφθεί αυτή που είχε εμφανισθεί στα βιβλία κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο (31.12.95).
- β. Ως αξία κτήσης των ακινήτων για τις επιχειρήσεις, οι οποίες προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/72 ή του ν. 2166/1993 από την 1 Ιανουαρίου 1996 και μετά, πρέπει να λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

Υπενθυμίζεται ότι, αν η μετατροπή ή συγχώνευση είχε γίνει με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/72, ως αξία καταχωρηθείσα στα βιβλία της προελθούσας από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας έχει ληφθεί η αξία την οποία είχε καθορίσει η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/20. Αντίθετα, αν ο μετασχηματισμός έχει γίνει με βάση το ν. 2166/93, στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας εταιρίας, τα ακίνητα έχουν μεταφερθεί με τις αξίες που εμφανίζονταν στα βιβλία της μετατραπέουσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης.

- γ. Οι συντελεστές που θα χρησιμοποιηθούν στην αναπροσαρμογή του έτους 2000, είναι οι ακόλουθοι, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων από τις επιχειρήσεις.

<u>Χρόνος κτήσης</u>	<u>Γήπεδα</u>	<u>Κτίρια</u>
Μέχρι και το έτος 1995:	1,40	1,30
Από 1.1.96 έως 31.12.96:	1,30	1,20
Από 1.1.97 έως 31.12.97:	1,20	1,10
Από 1.1.98 έως 31.12.98:	1,10	1,05
Από 1.1.99 έως 31.12.99:	1,05	1,00

Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1.1.2000 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 4 της απόφασης ορίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν. 2166/93, θα χρησιμοποιήσουν τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν. Κατά ρητή διατύπωση της απόφασης, τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός. Επομένως, και οι εταιρίες οι οποίες προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων μέσα στο έτος 2000 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπέουσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999. Στην περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής, που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπέουσα, συγχωνευθείσα, κλπ., επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο.

Επομένως, αν για παράδειγμα η Α.Ε. «Α», προήλθε από μετατροπή της ΕΠΕ «Β» μέσα στο έτος 1999, κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. 2166/93 και η ΕΠΕ εισέφερε στην Α.Ε. ένα βιομηχανοστάσιο, το οποίο είχε αγοράσει το έτος 1996, η ανώνυμη εταιρία θα χρησιμοποιήσει τον συντελεστή αναπροσαρμογής 1,30 για το γήπεδο και τον συντελεστή 1,20 για το κτίριο (ΣΗΜ: Στα βιβλία η αξία του βιομηχανοστασίου πρέπει να διαχωρίζεται σε αξία γηπέδου και αξία κτιρίου).

Η ρύθμιση αυτή έγινε γιατί κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν. 2166/93 δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των εισφερομένων στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/20, σε αντίθεση με τους μετασχηματισμούς που γίνονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/72, με αποτέλεσμα, τα εισφερθέντα γήπεδα και κτίρια με τις διατάξεις του ν. 2166/93 να εμφανίζονται στα βιβλία της προκύψασας από το μετασχηματισμό εταιρίας με την αξία στην οποία είχαν αποκτηθεί από τη μετατραπέουσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες, οι οποίες προήλθαν από συγχώνευση άλλων τραπεζών ή έχουν απορροφήσει άλλες τράπεζες με βάση τις διατάξεις του ν. 2515/1997 και εφόσον κατά το μετασχηματισμό έχει γίνει ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου

16 του πιο πάνω νόμου, καθόσον κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών δεν έχει γίνει αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, όπως δηλαδή προβλέπεται και για τους μετασχηματισμούς που γίνονται με τη διαδικασία του ν. 2166/93.

δ. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 21 του ν. 2065/92, αλλά και της πιο πάνω απόφασης ορίζεται ότι, οι αποσβέσεις (τακτικές - πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολο 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 31.12.1999, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 30.6.2000 για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου.

Αν για οποιοδήποτε λόγο, η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες από το π.δ. 100/1998 (ή π.δ. 88/1973 μέχρι 30.6.1998) τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.1999 ή 30.6.2000, κατά περίπτωση, και οι οποίες εμφανίζονται στα βιβλία της.

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 31.12.1999 ή 30.6.2000, 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 διαχωριστούν και θα αναπροσαρμοσθούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Τονίζεται ότι, προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.1999 ή 30.6.2000, κατά περίπτωση, έχει αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου, δεν θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας της αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία αναπροσαρμογής.

ε. Με την παράγραφο 6 της απόφασης προβλέπεται ότι, με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων σύμφωνα με τα πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

3. Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, 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 την παρ. 5 της αριθ. 1105256/11260/Β0012/ΠΟΛ. 1269/15.11.2000 Α.Υ.Ο.

ορίζεται ότι, για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Δηλαδή, για εκείνα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λαμβάνεται εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής, που καθορίστηκαν με την 1105256/11260/B0012/ΠΟΛ.1269/2000 Α.Υ.Ο.

Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως, 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.

Στην περίπτωση αυτή, για τα ακίνητα εκείνα των επιχειρήσεων, των οποίων η αξία, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, 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.

Διευκρινίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, θα ληφθούν υπόψη οι τιμές ζώνης που ισχύουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Επίσης, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή «εντός σχεδίου πόλεως» και η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων, τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, εμφανίζεται στα βιβλία αυτών με αξία μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν δύνανται αυτές να θεωρήσουν ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων αυτών, την αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση αυτή, δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά αυτά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύνανται 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 εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, 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.

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

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 σύνολο τους με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής.

4. Περαιτέρω, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 2000, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31-12-1999. Επομένως, σε αναπροσαρμογή, υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1999 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, για τα κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.1999, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοσθούν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερση τους και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκαν, που ολοκληρώθηκε η κατασκευή τους. Επίσης, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κτλ.) που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών, αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτηση τους.

Τονίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία τις ψιλής κυριότητας σε ακίνητα, όπως έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών (1112918/ΠΟΛ. 1248/1992 εγκύκλιος). Επειδή, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία έχουν αποκτηθεί από τις επιχειρήσεις μέχρι την 31.12.1999 και βρίσκονται στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, προκύπτει ότι δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

- α. Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή κατά την ημερομηνία καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών σχετικά με την αναπροσαρμογή, στα βιβλία της επιχείρησης (πωλήθηκαν, καταστράφηκαν κτλ.).
- β. Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων.
- γ. Τα κτίρια που ανεγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι, τελικά περιέρχονται στον κύριο του εδάφους.
- δ. Οι λυόμενες και δυνάμενες να μεταφερθούν κατασκευές που μπορούν να αποχωριστούν από το έδαφος χωρίς να υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν σε άλλο μέρος, γιατί δεν αποτελούν κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, συστατικό μέρος τους εδάφους (π.χ. μεταλλικά υπόστεγα, οινοδεξαμενές, κτλ).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2000 έχει, μεταξύ άλλων, στην κυριότητα της ένα κτίριο αξίας 40.000.000 δρχ. που απέκτησε το έτος 1996 και ένα άλλο κτίριο αξίας 25.000.000 δρχ. που απέκτησε στο έτος 1997.

Για το δεύτερο κτίριο, η εταιρία δαπάνησε στο έτος 1998 για βελτιώσεις και προσθήκες το ποσό των 5.000.000 δρχ.

Η αξία των δύο αυτών κτιρίων ανέρχεται την 31-12-2000, βάσει αντικειμενικών αξιών, σε 55.000.000 δρχ. και 45.000.000 δρχ., αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι και τα δύο κτίρια βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Από την ανώνυμη εταιρία έχουν ενεργηθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 1999 συνολικά οι εξής αποσβέσεις: Για το πρώτο κτίριο 8.000.000 δρχ. και για το δεύτερο κτίριο 4.250.000 δρχ., από τις οποίες οι 500.000 δρχ. έγιναν στην αξία των βελτιώσεων και προσθηκών.

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

α) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρία το έτος 1996 θα πολλαπλασιασθεί η τιμή κτήσης αυτού (40.000.000 δρχ.) με τον συντελεστή 1,20, δηλαδή θα έχουμε $40.000.000 \times 1,20 = 48.000.000$ δρχ., η οποία και λαμβάνεται ως αναπροσαρμοσμένη αξία, αφού είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας (55.000.000 δρχ.).

Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν ενεργηθεί μέχρι 31.12.99 με τον συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή θα έχουμε $8.000.000 \times 1,20 = 9.600.000$ δρχ.

β) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρία το έτος 1997 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσης αυτού (25.000.000 δρχ.) με τον συντελεστή 1,10, δηλαδή $25.000.000 \times 1,10 = 27.500.000$ δρχ. Για τις βελτιώσεις - προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό θα πολλαπλασιασθεί το ποσό των 5.000.000 δρχ. με τον συντελεστή 1,05, δηλαδή θα έχουμε $5.000.000 \times 1,05 = 5.250.000$ δρχ. Επειδή η αντικειμενική αξία του κτιρίου είναι 45.000.000 δρχ., ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προέκυψε βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής, δηλαδή 32.750.000 δρχ. ($27.500.000 + 5.250.000$).

Οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.1999 αποσβέσεις θα αναπροσαρμοσθούν ως εξής:

$$\begin{aligned} 3.750.000 (4.250.000 - 500.000) \times 1,10 &= 4.125.000 \\ 500.000 \times 1,05 &= \underline{525.000} \\ \text{ΣΥΝΟΛΟ} &: 4.650.000 \end{aligned}$$

Παράδειγμα 2ο

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό την 31.12.2000 έχει στην κυριότητα της γήπεδο «εκτός σχεδίου πόλεως», που είχε αγοράσει αντί 30.000.000 δρχ. το έτος 1993. Η αναπροσαρμοσμένη αξία του μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1996 ανερχόταν σε 40.500.000 δρχ. ($30.000.000 \times 1,35$). Επί του οικοπέδου αυτού ανήγειρε το έτος 1996 κτίριο συνολικού κόστους 80.000.000 δρχ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου, βάσει επισήμων αποδεικτικών στοιχείων της εταιρίας, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.2000) ανέρχεται σε 50.000.000 δρχ., ενώ η αξία του κτιρίου σε 85.000.000 δρχ.

Η ανώνυμη εταιρία πραγματοποίησε μέχρι την 31.12.1999 αποσβέσεις επί του κτιρίου 16.000.000 δρχ. συνολικά.

Περαιτέρω, το έτος 1998 προέβη στην αγορά οικοπέδου αξίας 38.000.000 δρχ., σε περιοχή «εντός σχεδίου πόλεως» (σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων). Βάσει του συστήματος αυτού, η αξία του οικοπέδου ανέρχεται, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.2000), σε 40.000.000 δρχ.

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

α) Για το οικοπέδο που αγόρασε η εταιρία το έτος 1993, 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 56.700.000 δρχ. ($40.500.000 \times 1,40$).

β) Για το κτίριο, που ανήγειρε στο πιο πάνω οικόπεδο το έτος 1996, η αναπροσαρμοσμένη αξία του 96.000.000 δρχ., ($80.000.000 \times 1,20$) μπορεί να περιορισθεί στο ύψος των 85.000.000 δρχ., δηλαδή στην πραγματική του αξία ή να ληφθεί υπόψη το ποσό των 96.000.000 δρχ. Αν η επιχείρηση επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου την πραγματική αξία αυτού, ήτοι τα 85.000.000 δρχ., τότε η αναπροσαρμογή έχει γίνει ουσιαστικά με το μειωμένο συντελεστή 1,0625 ($85.000.000 : 80.000.000$).

Ο συντελεστής αυτός αναπροσαρμογής που προκύπτει θα είναι και ο συντελεστής με τον οποίο θα αναπροσαρμοσθούν οι ενεργηθείσες αποσβέσεις. Δηλαδή, οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν στο ύψος των 17.000.000δρχ. ($16.000.000 \times 1,0625$).

γ) Για το οικόπεδο που η εταιρία αγόρασε το έτος 1998, η αναπροσαρμοσμένη αξία 41.800.000 δρχ. ($38.000.000 \times 1,10$) περιορίζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, στο ποσό των 40.000.000 δρχ.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, οι επιχειρήσεις που θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους είναι υποχρεωμένες να αναγράφουν στους ισολογισμούς των χρήσεων 2000, 2001, 2002 και 2003 ότι προέβησαν στην αναπροσαρμογή του έτους 2000.

Γ. Εμφάνιση της υπεραξίας (άρθρο 23 ν. 2065/92).

1. Με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 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 τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ίδιου νόμου και στην 1105256/11260/B0012/ΠΟΛ.1269/15.11.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑΙ», ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει ή όχι αναγνωρισθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η αφαίρεση της ζημίας θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία και το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που θα απομείνει θα κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη συνέχεια.

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρία, που κλείνει ισολογισμό την 31.12.2000, έχει στην κυριότητα της δύο ακίνητα «εντός σχεδίου πόλεως», για τα οποία ισχύουν τα εξής δεδομένα:

Α' ακίνητο: Το γήπεδο είχε αγορασθεί το έτος 1993 και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992 κατά το έτος 1996 εμφανίζεται με αξία κτήσης 30.000.000 δρχ. Η αξία του γηπέδου αυτού με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.2000) σε 50.000.000 δρχ.

Το κτίριο, η ανέγερση του οποίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 1996 εμφανίζεται στα βιβλία με αξία κτήσης 120.000.000 δρχ. Με βάση το αντικειμενικό σύστημα, η αξία του ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής σε 170.000.000 δρχ. Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι τότε (31.12.1999) ανέρχονται σε 24.000.000 δρχ.

Β' ακίνητο: Η αξία του γηπέδου κτήσης 1996 είναι 18.000.000 δρχ. Επί του γηπέδου έχει ανεγερθεί κτίριο, του οποίου η ολοκλήρωση της κατασκευής του έγινε το έτος 1997 και κόστισε 60.000.000 δρχ. Κατά το επόμενο έτος 1998, έγιναν προσθήκες αξίας 20.000.000 δρχ. στο εν λόγω κτίριο. Οι αξίες του γηπέδου και κτιρίου με βάση το αντικειμενικό σύστημα ανέρχονται κατά την 31.12.2000 σε 20.000.000 δρχ. και 85.000.000 δρχ.,

αντίστοιχα. Επί του κτιρίου έχουν ανεγερθεί μέχρι την 31.12.1999 αποσβέσεις 11.000.000 δρχ., από τις οποίες το ποσό των 2.000.000 δρχ. αφορούν τις προσθήκες που έγιναν το έτος 1998.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ!» που εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι 19.500.000 δρχ.

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

I. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

A' ΓΗΠΕΔΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ.	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΠΡΟΣΔ/ΜΟΥ
Γήπεδο κτήσης 1993	30.000.000 X	1,40 =	42.000.000	50.000.000
Γήπεδο κτήσης 1996	18.000.000 X	1,30 =	23.400.000	20.000.000
ΣΥΝΟΛΟ	48.000.000		65.400.000	70.000.000

Επειδή η αξία του δευτέρου γηπέδου βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μικρότερη της αξίας η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού θα ληφθεί, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/92, η αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή τα 20.000.000 δρχ.

Αντίθετα, για το πρώτο γήπεδο, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθούν τα 42.000.000 δρχ, καθόσον η αντικειμενική αξία του είναι μεγαλύτερη (50.000.000 δρχ.).

Επομένως, η αναπροσαρμοσμένη αξία των γηπέδων θα εμφανισθεί στα βιβλία της εταιρίας ως εξής:

α. γήπεδο κτήσης 1993:	42.000.000 δρχ.
β. γήπεδο κτήσης 1996:	<u>20.000.000 δρχ.</u>
ΣΥΝΟΛΟ	62.000.000 δρχ.

B' ΚΤΙΡΙΩΝ

α) Βάσει Συντελεστών Αναπροσαρμογής

Χρόνος Κτήσης	Αξία Κτήσης	Συντελ. Αναπροσ.	Αναπρ. Αξία Βάσει Συντελ.	Προσθήκες 1998	Αναπροσ.Αξία Προσθηκών
α. 1996	120.000.000	X 1,20	144.000.000		
β. 1997	60.000.000	X 1,10	66.000.000	20.000.000 X	1,05 = 21.000.000
	180.000.000		210.000.000	20.000.000	21.000.000

α) Βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού

α. 1996 :	170.000.000 δρχ.	κατά την 31.12.00
β. 1997:	<u>85.000.000</u>	" " "
	255.000.000	

Κατά συνέπεια, για το κτίριο κτήσης 1996, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή, η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής (144.000.000 δρχ.), καθόσον είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την 31.12.00.

Αντίθετα, για το κτίριο κτήσης 1997, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/92, η αντικειμενική αξία των 85.000.000 δρχ., καθόσον είναι μικρότερη αυτής που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου και των προσθηκών του με τη χρήση των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται από την 1105256/11260/Β0012/ΠΟΛ. 1269/15.11.2000 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, 87.000.000 δρχ. (66.000.000 + 21.000.000).

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

α' κτίριο κτήσης 1996	144.000.000	βάσει συντελ. αναπροσαρμογής
β' κτίριο κτήσης 1997	<u>85.000.000</u>	βάσει αντικειμενικής αξίας
ΣΥΝΟΛΟ	229.000.000	

Γ' ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Επειδή, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του πρώτου κτιρίου ελήφθη αυτή που προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή 1,20 της πιο πάνω απόφασης, οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.99 αποσβέσεις επί του κτιρίου αυτού, ύψους 24.000.000 δρχ. θα αναπροσαρμοσθούν με τον ίδιο συντελεστή 1,20.

Περαιτέρω, επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του δευτέρου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία αυτού, η αναπροσαρμογή έγινε ουσιαστικά με το συντελεστή 1,0625 (85.000.000 : 80.000.000). Κατά συνέπεια και οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.99 αποσβέσεις ύψους 11.000.000 δρχ. θα αναπροσαρμοσθούν με τον προκύψαντα, σύμφωνα με τα πιο πάνω, συντελεστή 1,05. Επομένως, θα έχουμε:

α' κτιρίου:	24.000.000 X 1,20	=	28.800.000 δρχ.
β' κτιρίου:	11.000.000 X 1,0625	=	<u>11.687.500</u> δρχ.
Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων Αποσβέσεων		:	40.487.500 δρχ.

II. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

A' Από Γήπεδα

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	: 62.000.000	
ΜΕΙΟΝ: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	: <u>48.000.000</u>	14.000.000

B' Από Κτίρια

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	: 229.000.000	
ΜΕΙΟΝ: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	: <u>200.000.000</u>	29.000.000

Γ' ΜΕΙΟΝ: Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων

- Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	Δρχ. 40.487.500	
- Μείον: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	" <u>35.000.000</u>	5.487.500

Δ' ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡ. ΑΚΙΝΗΤΩΝ: Δρχ. 37.512.500

III. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Λογιστική υπεραξία	37.512.500	
ΜΕΙΟΝ: Χρεωστικό Υπόλοιπο Λογαριασμού Κέρδη ή Ζημιά	<u>19.500.000</u>	
Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση:	18.012.500	Δρχ.

V. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

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

10.00	ΓΗΠΕΔΑ-ΟΙΚΟΠΕΔΑ		14.000.000
10.00.00	ΓΗΠΕΔΟ Α. (42.000.000 - 30.000.000)	12.000.000	
	ΓΗΠΕΔΟ Β. (20.000.000 - 18.000.000)	2.000.000	
(σε)	«41.07. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡ/ΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» 41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92		14.000.000
11.00	«ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ»		29.000.000
11.00.000	ΚΤΙΡΙΟ Α. (144.000.000 - 120.000.000)	24.000.000	
	ΚΤΙΡΙΟ Β (85.000.000 - 80.000.000)	5.000.000	
(σε)	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92		29.000.000
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		5.487.500
41.07.00	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92		
(σε)	«11.99.00 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ «ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ» 11.99.00.00 Κτιρίου Α (28.800.000 - 24.000.000) 11.99.00.01 Κτιρίου Β (11.687.500 - 11.000.000)	4.800.000 687.500	5.487.500
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		19.500.000
41.07.0	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92		
(σε)	88.03 ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ		19.500.000
	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
		5.487.500	14.000.000
		19.500.000	29.000.000
Υπόλοιπο		18.012.500	
		43.000.000	43.000.000

Περαιτέρω, οι λογιστικές εγγραφές με τις οποίες θα απεικονιστεί στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας ή της ΕΠΕ η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους, θα έχουν ως εξής:

41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	18.012.500
41.07.0 (σε)	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92 40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	18.012.500

και προκειμένου για την ΕΠΕ:

(σε)	41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων 41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/1992 40 06 Εταιρικό κεφάλαιο
------	--

2. Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει μετά και την αφαίρεση του τυχόν υπάρχοντος χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού «Κέρδη ή Ζημίες» κεφαλαιοποιείται, όπως προβλέπεται, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 2065/92, 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.), υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που θα γίνει, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31.12.2002, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κτλ.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.
- γ) Στους συνεταιρισμούς, υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μεριδίων. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των συνεταιρισμών θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31.12.2002, με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων.
- δ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, που πραγματοποιείται υποχρεωτικά με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους. Η αύξηση αυτή θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι την 31.12.2002.
- ε) Στις ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους, που θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31.12.2002.

Η αύξηση αυτή θα γίνει, είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο 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, κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν. 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, με την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

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

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

Επίσης, αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατ' εφαρμογή της Ε. 2665/88 απόφασης καθώς και από τις προηγούμενες αναπροσαρμογές και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσό αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, προκειμένου να προβεί η εταιρία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού ποσού της υπεραξίας.

Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου, που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία (Υπ.Οικον.3657/442/ΠΟΛ.349/19.12.86, Σ.τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

Όσον αφορά την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών, η υπεραξία αυτή μπορεί να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο «Διαφορές Αναπροσαρμογής ν.2065/1992» ή να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού «κεφάλαιο» αν υπάρχει, του υποκαταστήματος χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί καμία ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η υπεραξία θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «κεφάλαιο», το ποσό αυτής της υπεραξίας δε θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του ν.δ. 2687/1953, γιατί την προστασία αυτή δικαιούται μόνο το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται στην επιχείρηση, αν αυτό προβλέπεται από την εγκριτική πράξη (Υπ.Οικον.Ε.3482/788/ΠΟΛ.101/15.4.1977).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, 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 των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του ν.

2065/1992.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 23 του ν. 2065/92 ορίζεται ότι, η αύξηση του 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. Επομένως, προκειμένου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις ανώνυμες εταιρίες, συνεπεία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται κατά πρώτον με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, οι προβλεπόμενες από το κ.ν. 2190/1920 διαδικασίες πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.2002.

Τόσο στην ανώνυμη εταιρία, όσο και στις λοιπές εταιρίες (προσωπικές και ΕΠΕ), καθώς και στους συνεταιρισμούς, θα επιβληθούν σε βάρος των υπευθύνων, σε περίπτωση που δεν αυξήσουν το κεφάλαιο τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω, μέχρι 31.12.2002, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του κ.ν. 2190/20.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 23 του ν. 2065/1992, οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996, ορίζεται ότι, σε περίπτωση που μετά την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ανώνυμης εταιρίας, η αξία των αστικών ακινήτων της καλύπτει ποσοστό 60% και άνω των κεφαλαίων, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά που έχει σχηματίσει, δεν έχουν εφαρμογή για τη χρήση αυτή (της αναπροσαρμογής) οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2214/94 περί ονομαστικοποίησης των μετοχών.

Επομένως, σε περίπτωση, που μετά την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ανώνυμης εταιρίας με μετοχές ΑΝΩΝΥΜΕΣ, τα αστικά της ακίνητα καλύπτουν ποσοστό 60% και άνω των κεφαλαίων, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα αποθεματικά που έχει σχηματίσει (συμπεριλαμβανομένου και του «41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»), η εν λόγω εταιρία δεν υποχρεούται να ονομαστικοποιήσει τις ανώνυμες μετοχές της για τη χρήση 2000. Περαιτέρω όμως, αν η πιο πάνω σχέση (60% και άνω) υφίσταται και την 31 Δεκεμβρίου 2001, τότε πλέον γεννάται υποχρέωση ονομαστικοποίησης των μετοχών της σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 2214/94. Αντίθετα, αν κατά την 31.12.2001 η πιο πάνω σχέση αστικών ακινήτων-κεφαλαίων διαμορφωθεί σε επίπεδο κάτω του 60%, είτε λόγω πώλησεως αστικών ακινήτων, είτε λόγω πραγματικής αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου μέσα στο έτος 2001, τότε η ανώνυμη εταιρία δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2214/94, παρά το γεγονός ότι κατά την 31.12.2000 η σχέση αστικών ακινήτων-κεφαλαίων είχε διαμορφωθεί σε ποσοστό 60% ή μεγαλύτερο.

Δ. Φορολογία Υπεραξίας (άρθρο 24 ν. 2065/1992).

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2065/1992 όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 20 του ν. 2443/1996, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν αναλογικά από το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας (γηπέδων και κτιρίων) το ποσό της ζημίας που εμφανίζουν στα βιβλία τους και το οποίο δικαιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, να συμψηφίσουν με άλλα εισοδήματα ή να μεταφέρουν στα επόμενα έτη για συμψηφισμό. Περαιτέρω, το τυχόν εναπομένον υπόλοιπο ποσό υπεραξίας φορολογείται (σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου) με συντελεστή 5% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια. Αν η επιχείρηση δεν έχει ζημία παρελθουσών χρήσεων ή δεν επιθυμεί να συμψηφίσει αυτή με την υπεραξία, ολόκληρο το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων φορολογείται με

συντελεστή 5% και 8% αντίστοιχα.

Εξαιρετικά, για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κατασκηνωτικών κέντρων (CAMPING), ποσοστό 50% της υπεραξίας που θα προκύψει από τα γήπεδα δεν φορολογείται εφόσον στα γήπεδα αυτά υφίστανται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ.

Δηλαδή, στα γήπεδα αυτά (των οποίων η υπεραξία δεν υπόκειται σε φορολογία κατά ποσοστό 50%) συμπεριλαμβάνονται: Η επιφάνεια που καλύπτεται από το ξενοδοχείο (δωμάτια, κοινόχρηστοι χώροι, εστιατόρια, μπαρ κλπ.), ή άλλα κτίσματα και εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τη λειτουργία του ξενοδοχείου (τουριστικά καταστήματα, σούπερ μάρκετ, κομμωτήρια, γυμναστήρια κλπ., ιδιοεκμεταλλεζόμενα ή εκμισθούμενα), καθώς και η υπόλοιπη ελεύθερη (ακάλυπτη) επιφάνεια του οικοπέδου εντός του οποίου έχει ανεγερθεί το ξενοδοχείο. Επίσης, στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν και άλλα οικόπεδα, τα οποία ενδεχομένως έχει η ξενοδοχειακή επιχείρηση και συμβάλλουν στη λειτουργία του ξενοδοχείου, όπως χώροι στάθμευσης οχημάτων, θερινοί κινηματογράφοι για τους πελάτες του ξενοδοχείου, αθλητικοί χώροι (γήπεδα τένις, πισίνες), παιδικές χαρές κλπ., προοριζόμενα για την εξυπηρέτηση των πελατών.

Αντίθετα, υπόκειται σε φορολογία ολόκληρο το ποσό υπεραξίας των γηπέδων που έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα οποία είτε είναι ελεύθερα (μη οικοδομημένα), είτε υπάρχουν σε αυτά κτίσματα τα οποία όμως δεν εξυπηρετούν τις ανάγκες λειτουργίας του ξενοδοχείου, όπως για παράδειγμα, ενοικιαζόμενα γραφεία, καταστήματα (πλην αυτών που αναφέρθηκαν πιο πάνω) κλπ.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τα γήπεδα των επιχειρήσεων κατασκηνωτικών κέντρων (CAMPING).

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις CAMPING, που έχουν ζημία παρελθουσών χρήσεων, αναγνωριζόμενη φορολογικά και εφόσον επιθυμούν να αφαιρέσουν αυτή από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή, για τον επιμερισμό της ζημίας, η οποία θα αφαιρεθεί αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων, ως ποσό υπεραξίας γηπέδων θα ληφθεί το 50% της υπεραξίας αυτών που εξυπηρετούν, σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερθέντα, τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ και το 100% της υπεραξίας των λοιπών γηπέδων τους.

Τονίζεται ότι, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2065/92 προβλέπεται ότι, η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία, για τον υπολογισμό της φορολογητέας υπεραξίας, δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι η υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων εξευρίσκεται ως εξής:

- α) Για τα Γήπεδα-Οικόπεδα. Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζονται στην Υπουργική απόφαση, 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 που καθορίζονται στην Υπουργική απόφαση, 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.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εμπορική εταιρία που κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2000 έχει στην κυριότητα της κατάσταση που έχει αγοράσει το έτος 1997 αντί 150.000.000 δρχ, από τις οποίες 80.000.000 δρχ. αποτελούν την αξία κτήσης του οικοπέδου και 70.000.000 δρχ. την αξία κτήσης του κτιρίου, που εμφανίζονται και στον ισολογισμό της.

Η αξία του ανωτέρω οικοπέδου και κτιρίου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.00), ανέρχεται βάσει του αντικειμενικού συστήματος, σε 120.000.000 δρχ. και 80.000.000 δρχ., αντίστοιχα.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι 31.12.99 ανέρχονται σε 10.500.000 δρχ. Επίσης, στον ισολογισμό της 31.12.1999 το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημίες» ανέρχεται σε 15.000.000 δρχ., το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

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

I. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, αποσβέσεων και προσδιορισμός υπεραξίας.

A' ΓΗΠΕΔΟΥ

Αξία κτήσης 80.000.000 X 1,20 = 96.000.000 δρχ.

B' ΚΤΙΡΙΟΥ

Αξίας κτήσης 70.000.000 X 1,10 = 77.000.000 δρχ.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 10.500.000 X 1,10 = 11.550.000 δρχ.

Επειδή η αξία του γηπέδου βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερη (120.000.000 δρχ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προκύπτει βάσει του συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή το ποσό των 96.000.000 δρχ. Για τον ίδιο λόγο, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου θα ληφθεί υπόψη αυτή που προκύπτει με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής, ήτοι το ποσό των 77.000.000 δρχ.

II. Προσδιορισμός υπεραξίας που φορολογείται

α.	Υπεραξία γηπέδων (96.000.000 - 80.000.000)	Δρχ. 16.000.000
β.	Υπεραξία κτιρίων:	
	- Αναπροσαρμοσμένη αξία	77.000.000
	- Μείον: Αναπροσαρμ. αποσβέσεις	<u>11.550.000</u>
	Υπόλοιπο:	65.450.000
	ΜΕΙΟΝ: Αναπόσβεστη αξία κτιρίων της 31.12.99	
	70.000.000 - 10.500.000 =	<u>59.500.000</u>
	Υπεραξία κτιρίων	Δρχ. <u>5.950.000</u>
	Σύνολο Υπεραξίας	Δρχ. 21.950.000

Αν η εταιρία επιθυμεί να συμψηφίσει το ποσό της ζημίας των 15.000.000 δρχ. και περαιτέρω, επειδή η υπεραξία των γηπέδων αντιπροσωπεύει ποσοστό 72,89% (16.000.000 / 21.950.000 X 100) της συνολικής υπεραξίας, η ζημία των 15.000.000 δρχ. θα εκπέσει κατά ποσοστό 72,89%, ήτοι 10.933.500 δρχ. από την υπεραξία των γηπέδων και κατά ποσοστό 27,11%, δηλαδή ποσό 4.066.500 δρχ. από την υπεραξία των κτιρίων.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία των γηπέδων είναι 5.066.500 δρχ. (16.000.000 - 10.933.500) και αυτή των κτιρίων 1.883.500 δρχ. (5.950.000 - 4.066.500).

III. Οφειλόμενος φόρος.

Φορολογητέα Υπεραξία	Συντελεστής	Φόρος
- α. Γηπέδων: 5.066.500	X 5%	= 253.325
- β. Κτιρίων: 1.883.500	X 8%	= <u>150.680</u>
	ΣΥΝΟΛΟ:	404.005

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, η εταιρία χάνει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που αφαιρέσει από την υπεραξία. Αντίθετα, αν η εταιρία δεν επιθυμούσε να αφαιρέσει τη ζημία των 15.000,000 δρχ. από την προκύψασα υπεραξία, θα διατηρούσε το δικαίωμα μεταφοράς αυτής στα επόμενα έτη για συμψηφισμό και ως φόρο υπεραξίας θα κατέβαλε τα εξής ποσά:

Φορολογητέα Υπεραξία	Συντελεστής	Φόρος
- α. Γηπέδων: 16.000.000	X 5%	= 800.000
- β. Κτιρίων: 5.950.000	X 8%	= <u>476.000</u>
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ:	1.276.000δρχ.

Παράδειγμα 2ο

Από τα βιβλία ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρίας προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Το κτίριο του ξενοδοχείου εμφανίζεται με αξία 800.000.000 δρχ., όπως αυτή έχει προκύψει μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1996.

Το οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το ανωτέρω ξενοδοχείο εμφανίζεται με αξία 400.000.000 δρχ., όπως αυτή έχει προκύψει μετά την αναπροσαρμογή του έτους 1996.

Οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 1996 με αξία κτήσης 90.000.000 δρχ. Το εν λόγω οικόπεδο δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι 31.12.99 ανέρχονται σε 500.000.000 δρχ.

Στον ισολογισμό της 31.12.99, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημιάι» ανέρχεται σε 40.000.000 δρχ., 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 (31.12.00) 1.400.000.000 δρχ. για το κτίριο του ξενοδοχείου, 700.000.000 δρχ. για το οικόπεδο επί του οποίου βρίσκεται το ξενοδοχείο και 120.000.000 δρχ. 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:

I. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων-αποσβέσεων

A' ΓΗΠΕΔΩΝ

Χρόνος Κτήσης	Αξία Κτήσης	Συν/στης Αναπρ.	Αναπρ/σμένη Αξία	Αξία Αντικ. Προσδ.
Μέχρι και 31.12.95 (οικόπεδο του ξενοδοχείου)	400.000.000	X 1,40	= 560.000.000	700.000.000
1996 (δεύτερο οικόπεδο)	90.000.000	X 1,30	= 117.000.000	120.000.000

Επειδή η αξία των οικοπέδων βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής είναι μικρότερη της αντικειμενικής, ως αναπροσαρμοσμένες αξίες θα ληφθούν αυτές που προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής, δηλαδή τα ποσά των 560.000.000 και 117.000.000 δρχ., αντίστοιχα.

B' ΚΤΙΡΙΩΝ

Χρόνος Κτήσης	Αξία Κτήσης	Συν/στης Αναπρ.	Αναπρ/σμένη Αξία	Αξία Αντικ. Προσδ.
Μέχρι και 31.12.95	800.000.000	X 1,30	= 1.040.000.000	1.400.000.000

Επειδή η αξία βάσει του συντελεστή αναπροσαρμογής είναι μικρότερη της αντικειμενικής, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή το ποσό των 1.040.000.000 δρχ.

Γ' ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αποσβέσεις	Συντελεστής Αναπρ.	Αναπρ.Αξία Αποσβέσεων
500.000.000	X 1,30	= 650.000.000

II Προσδιορισμός Υπεραξίας που Φορολογείται:

A) Υπεραξία γηπέδων			
α' γηπέδου	560.000.000 - 400.000.000 =	160.000.000	
β' γηπέδου	117.000.000 - 90.000.000 =	27.000.000	187.000.000
B) Υπεραξία κτιρίου			
Αναπροσαρμοσμένη Αξία		1.040.000.000	
Μείον αναπρ. αποσβέσεις :		<u>650.000.000</u>	
	Υπόλοιπο	390.000.000	
ΜΕΙΟΝ: Αναπόσβεστη αξία κτιρίου την 31.12.99			
	800.000.000 - 500.000.000 =	300.000.000	
Υπεραξία κτιρίου			<u>90.000.000</u>
	ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ:		277.000.000

Επισημαίνεται ότι, 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 107.000.000 δρχ. (160.000.000 X ½ + 27.000.000) και φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 90.000.000 δρχ., δηλαδή συνολική φορολογητέα υπεραξία 197.000.000 δρχ.

Περαιτέρω, αν η εταιρία επιθυμεί, μπορεί να αφαιρέσει τη ζημία των 40.000.000 δρχ. αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων που υπόκειται σε φορολογία. Δηλαδή, επειδή η υποκείμενη σε φορολογία υπεραξία γηπέδων 107.000.000 δρχ. αντιπροσωπεύει ποσοστό 54,31% της συνολικής φορολογητέας υπεραξίας (197.000.000 δρχ.), ποσοστό 54,31% της ζημίας των 40.000.000 δρχ., δηλαδή 21.724.000 δρχ. θα αφαιρεθούν από την υπεραξία των γηπέδων και το υπόλοιπο ποσό ζημίας, 18.276.000 δρχ., θα αφαιρεθεί από την υπεραξία του κτιρίου.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία γηπέδων είναι 85.276.000 δρχ. (107.000.000 - 21.724.000) και η φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 71.724.000 δρχ. (90.000.000 - 18.276.000) δρχ.

III. Οφειλόμενος φόρος

	Φορολογητέα Υπεραξία		Φόρος
α' γηπέδων	85.276.000 X 5%	=	4.263.800δρχ.
β' κτιρίου	71.724.000 X 8%	=	<u>5.737.920</u> δρχ.
	ΣΥΝΟΛΟ		10.001.720 δρχ.

Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία στερείται του δικαιώματος μεταφοράς της ζημίας, ποσού 40.000.000 δρχ. στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Αντίθετα, αν η εταιρία δεν αποφάσιζε το συμψηφισμό της ζημίας των 40.000.000 δρχ., θα διατηρούσε το δικαίωμα μεταφοράς της στα επόμενα έτη για συμψηφισμό. Στην περίπτωση αυτή, θα κατέβαλε το ακόλουθο ποσό φόρου υπεραξίας:

Υπεραξία

Γηπέδων	107.000.000 X 5%	=	5.350.000
Κτίρια	90.000.000 X 8%	=	<u>7.200.000</u>
	ΣΥΝΟΛΟ		12.550.000 δρχ.

2. Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του ν. 2065/92, ο κατά τα πιο πάνω φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει 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 εισοδήματα 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. 2443/96, ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, εκπίπτει μόνον λογιστικά από τα ακαθάριστα έσοδα και έχει υποχρέωση κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση να προβεί σε αναμόρφωση των πραγματοποιηθέντων κερδών.

Ε' Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων που έχουν επιχορηγηθεί

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής με την αριθ. 1016/10.3.1988 γνωμοδότηση του, καθόρισε τη λογιστική παρακολούθηση των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις με βάση το ν. 1262/1982 και τα Μ.Ο.Π.

Επίσης, το Υπ. Οικονομικών με την αριθ. 1040321/10238/ΠΟΛ. 1093/1992 εγκύκλιο του ν. 1892/1990 έχει δεχθεί, κατόπιν της ως άνω γνωμοδότησης του Ε.Σ.Υ.Λ., ότι σε περίπτωση που παραγωγική επένδυση υπάγεται στο καθεστώς των επιχορηγήσεων των αναπτυξιακών νόμων (ν. 1262/1982, ν. 1892/1990. Μ.Ο.Π., κτλ.), με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και χρεώνονται τα χρηματικά διαθέσιμα (Ταμείο - Τράπεζες).

Στο τέλος κάθε χρήσης θα πρέπει να μεταφέρονται οι αναλογούσες στο σύνολο των επιχορηγήσεων αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) της χρήσης, από το λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» στο λογαριασμό 81.01.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις» που ανήκει στην ομάδα των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων.

Κατόπιν των ανωτέρω, για τα κτίρια των επιχειρήσεων (βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφεία, κτλ.) που η κατασκευή αυτών έχει περατωθεί μέχρι την 31.12.1999 και έχουν επιχορηγηθεί, εφόσον ακολούθησαν την ως άνω λογιστική παρακολούθηση των εισπραχθεισών επιχορηγήσεων, η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων αυτών θα γίνει ως εξής:

Καταρχήν, θα γίνει αναπροσαρμογή του συνολικού κόστους κατασκευής του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί, όπως το κόστος αυτό εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, με το συντελεστή αναπροσαρμογής που καθορίζεται στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ανάλογα με το χρόνο κτήσης (χρόνος αποπεράτωσης κατασκευής).

Επίσης, με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολο τους και οι γενόμενες αποσβέσεις επί της αξίας του κτιρίου μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Στη συνέχεια, θα αναπροσαρμοσθεί με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής που χρησιμοποιήθηκε για τα κτίρια και το ποσό του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής και έχει προκύψει μετά την αφαίρεση των αναλογουσών αποσβέσεων επί του ποσού των επιχορηγήσεων μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Έτσι, με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα, ο προσδιορισμός της υπεραξίας του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί, θα γίνει ως ακολούθως:

	Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου	
Μείον: α.	Σύνολο αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων	
	β. Αναπόσβεστη αξία κτιρίου, όπως αυτή προκύπτει από τα βιβλία κατά τη προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση	
	γ. Διαφορά που προέκυψε από αναπροσαρμογή λογαριασμού «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων»
	Υπεραξία κτιρίου

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρία προέβη στην κατασκευή κτιρίου, κόστους κατασκευής 100.000.000 δρχ., το οποίο επιχορηγήθηκε με βάση τις διατάξεις του ν. 1892/1990 με το ποσό των 30.000.000 δρχ. και το οποίο εμφάνισε στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Η κατασκευή του κτιρίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 1996. Έστω ότι μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης 1999 έχουν διενεργηθεί τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις 40% επί της αξίας του κτιρίου, ήτοι αποσβέσεις 40.000.000 δρχ. και έχουν μεταφερθεί οι αναλογούσες στο σύνολο της επιχορήγησης αποσβέσεις μέχρι 31.12.99 ποσού 12.000.000 δρχ. (30.000.000 X 40%) από το λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» στο λογαριασμό «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις» και έτσι εμφανίζεται υπόλοιπο την 31.12.1999 στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» 18.000.000 δρχ. (30.000.000 -12.000.000).

Με βάση τα ανωτέρω, η αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου και ο υπολογισμός της υπεραξίας του που προκύπτει από την αναπροσαρμογή, θα γίνει ως ακολούθως:

1. Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου
 $100.000.000 \times 1,20$ (Συντελεστής χρόνου κτήσης) = 120.000.000
2. Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις
 $40.000.000 \times 1,20$ = 48.000.000

3.	Αναπροσαρμογή υπολοίπου ποσού επιχορήγησης κτιρίου 18.000.000X1,20	=	21.600.000	
4.	Υπολογισμός υπεραξίας κτιρίου Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου			120.000.000
	Μείον: Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις		48.000.000	
	Μείον: Αναπόσβεστη αξία κτιρίου 31.12.99 (100 εκ - 40 εκ. αποσβέσεις)		60.000.000	
	Μείον: Διαφορά από αναπροσαρμογή υπολοίπου επιχορήγησης (21.600.000-18.000.000)		3.600.000	<u>111.600.000</u>
	Προκύψασα υπεραξία κτιρίου			8.400.000

ΣΤ' Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ (άρθρο 25 ν. 2065/1992).

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 2065/92, προβλέπεται ότι, κάθε επιχείρηση που έχει συνολική (γηπέδων και κτιρίων) υπεραξία μεγαλύτερη των 300.000 δρχ. υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου υπεραξίας. Αν η προκύπτουσα υπεραξία είναι μικρότερη του πιο πάνω ποσού, η επιχείρηση παρά το γεγονός ότι θα προβεί με λογιστικές εγγραφές στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της, δεν υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης φόρου υπεραξίας και καταβολή φόρου.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996, ορίζεται ότι, η δήλωση του φόρου υπεραξίας υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

3. Η δήλωση φόρου υπεραξίας, μαζί με τα αναλυτικά στοιχεία των γηπέδων και κτιρίων, η αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται, υποβάλλεται σε 3 αντίτυπα από τα οποία τα δύο παραμένουν στη ΔΟΥ και το τρίτο παραδίδεται υπογεγραμμένο στην επιχείρηση, και επέχει θέση αποδεικτικού υποβολής της δήλωσης.

4. Υπενθυμίζεται ότι με την παρ. 4 του άρθρου 25 του ν. 2065/92 αρμόδια ΔΟΥ, για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ίδιου νόμου, είναι η ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης.

Ζ' Καταβολή Φόρου. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 26 ν. 2065/1992).

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ν. 2065/92, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996, ορίζεται ότι, ο φόρος καταβάλλεται σε 4 εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντίστοιχου εξαμήνου.

Επομένως, ο φόρος υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή του τρέχοντος έτους θα καταβληθεί ως εξής: Η πρώτη δόση, ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, δηλαδή μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, του μήνα Ιανουαρίου 2001. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία για τις δημόσιες υπηρεσίες εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 2001 και

Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 2002.

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

2. Σχετικά με: α) την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία επέρχεται με την καταβολή του φόρου υπεραξίας, β) τις συνέπειες οι οποίες υπάρχουν σε περίπτωση διάλυσης των εταιριών που προέβησαν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους και γ) τον τρόπο εμφάνισης των νέων μετοχών που θα λάβουν από την κεφαλαιοποίηση οι επιχειρήσεις λόγω της υπεραξίας των μετοχών άλλων εταιριών που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους, εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 2,3 και 4 του άρθρου 26 του ν. 2065/92 για την ορθή εφαρμογή των οποίων έχουν δοθεί οδηγίες με τις 1112918/10736/ΠΟΛ-1248/1992 και 1129550/15706/ΠΟΛ. 1315/1996 ερμηνευτικές εγκυκλίου του ν. 2065/92. Για την διευκόλυνση όσων καλούνται να εφαρμόσουν ή να ελέγξουν τις διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, παραθέτουμε πάλι τις οδηγίες αυτές, που έχουν ως εξής:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του ν. 2065/92 ορίζεται ότι, με την καταβολή του φόρου που οφείλεται στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, 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 φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

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

Σε περίπτωση, που οι πιο πάνω εταιρίες 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 νόμου αυτού.

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

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 2065/92, ορίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές, θα πρέπει να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές.

Η εμφάνιση αυτή των μετοχών θα γίνει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την αριθ. 187/2107/1993 γνωμοδότηση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) ως εξής:

Η επιχείρηση που θα λάβει χωρίς αντάλλαγμα νέες μετοχές από ανώνυμη εταιρία, στο χρόνο της παραλαβής των νέων μετοχών, θα καταχωρήσει με την ονομαστική τους αξία τις νέες μετοχές, σε χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 18.00 «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ή του 18.01 «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» ή του 34 «χρεόγραφα», ανάλογα (παραγρ. 2.2.111 περ. 1 Ε.Γ.Λ.Σ.), με πίστωση του λογαριασμού

41.06 «διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» -Αναπροσ. ν. 2065/1992.

Τα ανωτέρω θα εφαρμοσθούν και στις περιπτώσεις αύξησης της ονομαστικής αξίας των παλαιών μετοχών.

Επομένως, με τη διαφορά αναπροσαρμογής, με την οποία αυξάνεται η ονομαστική αξία των κατεχομένων παλαιών μετοχών, χρεώνονται οι αρμόδιοι λογαριασμοί του 18.00 ή του 18.01 ή του 34, ανάλογα, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 και του οικείου υπολογαριασμού του.

Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί, όπως προαναφέραμε και πιο πάνω, 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 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 σ'αυτό.

Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρία διανείμει το αποθεματικό αυτό στους μετόχους της, το ποσό αυτό θα φορολογηθεί με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

3. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 26 του ν. 2065/92, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 4 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του ν. 2238/94 για τη βεβαίωση του προκύπτοντος φόρου υπεραξίας, τον έλεγχο των δηλώσεων, την επιβολή κυρώσεων, κλπ.

Η' Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας (άρθρο 27 ν. 2065/92).

Για το ανωτέρω θέμα επιλαμβάνονται οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2065/92. Για την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με τις αριθ. 1112918/10736/ΠΟΛ. 1248/1992 και 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 ερμηνευτικές εγκυκλίους και οι οποίες επαναλαμβάνονται με την παρούσα, προς διευκόλυνση του έργου των επιχειρήσεων, αλλά και των υπαλλήλων των ΔΟΥ.

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27, ορίζεται ότι, οι αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) που ενεργούνται από τις επιχειρήσεις, θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού. Οι αποσβέσεις αυτές που αναλογούν στην υπεραξία των κτιρίων, θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 και του άρθρου 105 του ν. 2238/94.

Από τα πιο πάνω 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.

Επομένως, κατά το φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων, θα πρέπει να γίνεται και έλεγχος για να εξακριβωθεί κατά πόσο η αναπροσαρμογή των ακινήτων έγινε σύμφωνα με τους συντελεστές αναπροσαρμογής που προβλέπονται στην 1105256/11260/B0012/ΠΟΛ-1269/15.11.2000 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και τα προβλεπόμενα από τις

διατάξεις του ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με το άρθρο 20 του ν. 2443/1996. Στην περίπτωση αυτή, συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και τη φορολογία της υπεραξίας.

Η έκπτωση των αποσβέσεων που υπολογίζονται στην υπεραξία των κτιρίων θα αρχίσει να γίνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2065/92 από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31 Δεκεμβρίου 2000 ή 30 Ιουνίου 2001 για όσες κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν τον πρώτο χρόνο (ισολογισμός 31.12.2000 ή 30.6.2001), 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.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 2065/92, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα 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, οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν.

Παράδειγμα

Έστω ότι η ανώνυμη εταιρία «Α» που κλείνει ισολογισμό την 30 Ιουνίου αναπροσάρμοσε την 31.12.2000 την αξία των ακινήτων της. Μεταξύ των ακινήτων συμπεριλαμβανόταν και ένα κτίριο που είχε αγοράσει το έτος 1997, αξίας 25.000.000 δρχ. (χωρίς την αξία του οικοπέδου) και οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι 31.12.1999 ανέρχονται σε 2.400.000 δρχ. και οι αποσβέσεις που έγιναν από 1.1.2000 έως 30.6.2000 σε 400.000 δρχ.

Η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου την οποία δικαιούται να αποσβέσει η επιχείρηση στο μέλλον και να αφαιρέσει συνολικά από τα ακαθάριστα έσοδα της υπολογίζεται ως εξής:

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίων	$25.000.000 \times 1,10 = 27.500.000$ δρχ.
Μείον:	
Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις (2.400.000 + 400.000) X 1,10 = 3.080.000	<u>3.080.000</u> δρχ.
Αναπόσβεστη αξία:	30.580.000 δρχ.

Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων τους, που γίνεται στο έτος 2000, να μην έχουν το δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξία, για το οποίο δεν είχαν το δικαίωμα, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του ν.δ. 1297/72, να διενεργούν αποσβέσεις. Δικαιούνται όμως να διενεργούν αποσβέσεις, που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992.

3. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 27 του ν. 2065/92 ορίζεται ότι, η υπεραξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτών, δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολογήτων

κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου (ν. 289/1976, ν. 1116/1981, ν. 1262/1982, ν.1892/1990, ν. 2601/1998).

Κατά συνέπεια, ως βάση για τον υπολογισμό των αφορολογήτων κρατήσεων επενδύσεων, λαμβάνεται η αξία των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των πιο πάνω νόμων, χωρίς να συνυπολογίζεται σε αυτή και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2065/1992.

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΦΩΤΙΑΔΗΣ

ΣΧΟΛΙΑ ΣΑΤΕ

Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2000 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν.2065/1992.

Η αναπροσαρμογή πρέπει να γίνει μέχρι 31/12/2000. Η δήλωση φόρου υπεραξίας μέχρι 31/01/2001. Απαραίτητες και αντικειμενικές αξίες.