

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ: Β'**

Αθήνα, 6 Δεκεμβρίου 2004
Αρ. Πρωτ.:1097930/11407/B0012

ΠΟΛ. : 1127

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας :101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Π. Βασιλόπουλος
Τηλέφωνο : 210-3375311, 312

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2004 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 19 του Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί Έλεγχοι και άλλες διατάξεις», που πρόσφατα ψηφίστηκε από τη Βουλή, περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πρέπει να γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2004, 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, 1996 και 2000 δόθηκαν οδηγίες με τις 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992, 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ.1287/2000 εγκυκλίου μας, αντίστοιχα.

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, εκδόθηκε η 1091653/11305/B0012/ΠΟΛ1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και 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:

A. Υπαγόμενες επιχειρήσεις (άρθρο 20 ν. 2065/1992).

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 ακίνητα 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.

Επίσης, με βάση το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του ν.2065/1992, το οποίο έχει προστεθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί Έλεγχοι και άλλες διατάξεις», δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους με βάση το ν. 2065/1992, οι επιχειρήσεις που θα αναπροσαρμόσουν την 31/12/2004, υποχρεωτικά ή προαιρετικά την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σε περίπτωση που δεν αναπροσαρμόσουν αυτά στην εύλογη αξία, θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών με βάση τα προβλεπόμενα από το ν. 2065/1992. Επίσης, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% που έχουν ήδη αναπροσαρμόσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α') την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, την 31 Δεκεμβρίου 2003 και μετά.

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 31.12.2004 στα βιβλία τους, την αξία των ακινήτων τους, τα οποία έχουν στην κυριότητά 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 διευκρινίσθηκε με την 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992 εγκύκλιό 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, ασφαλοστρώσεις, αποχετεύσεις, μαντρότοιχοι 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 Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία καθορίζονται οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, εκδόθηκε η αριθ. 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ 1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και Οικονομικών για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του έτους 2004.

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής:

- α. Για τα ακίνητα που είχαν αποκτήσει οι επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999, ως αξία κτήσης θα ληφθεί η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2000. Αν όμως κάποιες επιχειρήσεις δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2000, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999 θα ληφθεί αυτή που είχε εμφανισθεί στα βιβλία κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο (31.12.99).
- 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. 1297/1972 ή του ν. 2166/1993 από την 1 Ιανουαρίου 2000 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 μετατραπείσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης.
- γ. Οι συντελεστές που θα χρησιμοποιηθούν στην αναπροσαρμογή του έτους 2004, 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 1999:	1,45	1,35
Από 1.1.00 έως 31.12.00:	1,40	1,35
Από 1.1.01 έως 31.12.01:	1,35	1,30
Από 1.1.02 έως 31.12.02:	1,30	1,25
Από 1.1.03 έως 31.12.03:	1,25	1,20

Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1.1.2004 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 6 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 2004 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003. Στην περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής, που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπείσα, συγχωνευθείσα, κλπ., επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο.

Επομένως, αν για παράδειγμα η Α.Ε. «Α», προήλθε από μετατροπή της ΕΠΕ «Β» μέσα στο έτος 2003, κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. 2166/93 και η ΕΠΕ εισέφερε στην Α.Ε. ένα βιομηχανοστάσιο, το οποίο είχε αγοράσει το έτος 2000, η ανώνυμη εταιρία θα χρησιμοποιήσει τον συντελεστή αναπροσαρμογής 1,40 για το γήπεδο και τον συντελεστή 1,35 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 προκύψας από το μετασχηματισμό εταιρίας με την αξία στην οποία είχαν αποκτηθεί από τη μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες, που δεν αναπροσαρμόζουν την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και 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 22 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 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 31.12.2003, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 30.6.2004 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. 299/2003 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.2003 ή 30.6.2004, 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 31.12.2003 ή 30.6.2004, 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 31.12.2003 ή 30.6.2004, 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 από την αναπροσαρμογή.

ε. Με την παράγραφο 9 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. 7 της αριθ. 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 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 ορίζονται με την πιο πάνω Απόφαση.

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 σύνολό 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 2004, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31.12.2003. Επομένως, σε αναπροσαρμογή, υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2003 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 31.12.2003, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοσθούν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερσή 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 απόκτησή τους.

Τονίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της 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 31.12.2003 και βρίσκονται στην κυριότητά 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, οينوδεξαμενές, κτλ).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2004 έχει, μεταξύ άλλων, στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 120.000 ευρώ που απέκτησε το έτος 2000 και ένα άλλο κτίριο αξίας 80.000 ευρώ που απέκτησε στο έτος 2001.

Για το δεύτερο κτίριο, η εταιρία δαπάνησε στο έτος 2002 για βελτιώσεις και προσθήκες το ποσό των 15.000 ευρώ.

Η αξία των δύο αυτών κτιρίων ανέρχεται την 31.12.2004, βάσει αντικειμενικών αξιών, σε 180.000 ευρώ και 135.000 ευρώ, αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι και τα δύο κτίρια βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Από την ανώνυμη εταιρία έχουν ενεργηθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2003 συνολικά οι εξής αποσβέσεις: Για το πρώτο κτίριο 24.000 ευρώ και για το δεύτερο κτίριο 14.000 ευρώ, από τις οποίες τα 1.500 ευρώ 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 2000 θα πολλαπλασιασθεί η τιμή κτήσης αυτού (120.000 ευρώ) με τον συντελεστή 1,35, δηλαδή θα έχουμε $120.000 \times 1,35 = 162.000$ ευρώ, η οποία και λαμβάνεται ως αναπροσαρμοσμένη αξία, αφού είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας (180.000 ευρώ).
Για την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα πολλαπλασιασθεί το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν ενεργηθεί μέχρι 31.12.03 με τον συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή θα έχουμε $24.000 \times 1,35 = 32.400$ ευρώ.
- β) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρία το έτος 2001 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσης αυτού (80.000 ευρώ) με τον συντελεστή 1,30, δηλαδή $80.000 \times 1,30 = 104.000$ ευρώ. Για τις βελτιώσεις - προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό θα πολλαπλασιασθεί το ποσό των 15.000 ευρώ με τον συντελεστή 1,25, δηλαδή θα έχουμε $15.000 \times 1,25 = 18.750$ ευρώ. Επειδή η αντικειμενική αξία του κτιρίου είναι 135.000 ευρώ, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που

προέκυψε βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής, δηλαδή 122.750 ευρώ (104.000 + 18.750).

Οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.2003 αποσβέσεις θα αναπροσαρμοσθούν ως εξής:

$$\begin{array}{rcl} 12.500 (14.000 - 1.500) \times 1,30 & = & 16.250 \\ 1.500 \times 1,25 & = & 1.875 \end{array}$$

ΣΥΝΟΛΟ: 18.125

Παράδειγμα 2ο

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό την 31.12.2004 έχει στην κυριότητά της γήπεδο «εκτός σχεδίου πόλεως», που είχε αγοράσει αντί 90.000 ευρώ το έτος 1997. Η αναπροσαρμοσμένη αξία του μετά την αναπροσαρμογή του έτους 2000 ανερχόταν σε 108.000 ευρώ (90.000 X 1,20). Επί του οικοπέδου αυτού ανήγειρε το έτος 2000 κτίριο συνολικού κόστους 240.000 ευρώ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου, βάσει επισήμων αποδεικτικών στοιχείων της εταιρίας, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.2004) ανέρχεται σε 140.000 ευρώ, ενώ η αξία του κτιρίου σε 260.000 ευρώ.

Η ανώνυμη εταιρία πραγματοποίησε μέχρι την 31.12.2003 αποσβέσεις επί του κτιρίου 48.000 ευρώ συνολικά.

Περαιτέρω, το έτος 2002 προέβη στην αγορά οικοπέδου αξίας 115.000 ευρώ, 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 (31.12.2004), σε 120.000 ευρώ.

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 οικόπεδο που αγόρασε η εταιρία το έτος 1997, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού μπορεί να περιορισθεί στο ύψος των 140.000 ευρώ, δηλαδή στην πραγματική του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής ή να υπολογισθεί με βάση τον συντελεστή αναπροσαρμογής που ανέρχεται στο ποσό των 156.600 ευρώ (108.000 X 1,45).
- β) Για το κτίριο, που ανήγειρε στο πιο πάνω οικόπεδο το έτος 2000, η αναπροσαρμοσμένη αξία των 324.000 ευρώ, (240.000 X 1,35) μπορεί να περιορισθεί στο ύψος των 260.000 ευρώ, δηλαδή στην πραγματική του αξία ή να ληφθεί υπόψη το ποσό των 324.000 ευρώ. Αν η επιχείρηση επιλέξει ως αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου την πραγματική αξία αυτού, ήτοι τα 260.000 ευρώ, τότε η αναπροσαρμογή έχει γίνει ουσιαστικά με το μειωμένο συντελεστή 1,083 (260.000 :240.000).

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 51.984 ευρώ ($48.000 \times 1,083$).

γ) Για το οικόπεδο που η εταιρία αγόρασε το έτος 2002, η αναπροσαρμοσμένη αξία 149.500 ευρώ ($115.000 \times 1,30$) περιορίζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, στο ποσό των 120.000 ευρώ.

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 2004, 2005, 2006 και 2007 ότι προέβησαν στην αναπροσαρμογή του έτους 2004.

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 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 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 31.12.2004, έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα «εντός σχεδίου πόλεως», για τα οποία ισχύουν τα εξής δεδομένα:

Α' ακίνητο: Το γήπεδο είχε αγορασθεί το έτος 1997 και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992 κατά το έτος 2000 εμφανίζεται με αξία κτήσης 100.000 ευρώ. Η αξία του γηπέδου αυτού με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.2004) σε 150.000 ευρώ.

Το κτίριο, η ανέγερση του οποίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 2000 εμφανίζεται στα βιβλία με αξία κτήσης 400.000 ευρώ. Με βάση το αντικειμενικό σύστημα, η αξία του ανέρχεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής σε 600.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις που έγιναν μέχρι τότε (31.12.2003) ανέρχονται σε 80.000 ευρώ.

Β' ακίνητο: Η αξία του γηπέδου κτήσης 2000 είναι 50.000 ευρώ. Επί του γηπέδου έχει ανεγερθεί κτίριο, του οποίου η ολοκλήρωση της κατασκευής του έγινε το έτος 2001 και κόστισε 200.000 ευρώ. Κατά το επόμενο έτος 2002, έγιναν προσθήκες αξίας 40.000 ευρώ στο εν λόγω κτίριο. Οι αξίες του γηπέδου και κτιρίου με βάση το αντικειμενικό σύστημα ανέρχονται

κατά την 31.12.2004 σε 60.000 ευρώ και 250.000 ευρώ, αντίστοιχα. Επί του κτιρίου έχουν ενεργηθεί μέχρι την 31.12.2003 αποσβέσεις 35.000 ευρώ, από τις οποίες το ποσό των 6.000 ευρώ αφορούν τις προσθήκες που έγιναν το έτος 2002.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑΙ» που εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής είναι 60.000 ευρώ.

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 1997	100.000 X	1,45 =	145.000	150.000
Γήπεδο κτήσης 2000	50.000 X	1,40 =	70.000	60.000
ΣΥΝΟΛΟ:	150.000		215.000	210.000

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 60.000 ευρώ.

Αντίθετα, για το πρώτο γήπεδο, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθούν τα 145.000 ευρώ, καθόσον η αντικειμενική αξία του είναι μεγαλύτερη (150.000 ευρώ).

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

α. γήπεδο κτήσης 1997: 145.000 ευρώ
 β. γήπεδο κτήσης 2000: 60.000 ευρώ
 ΣΥΝΟΛΟ 205.000 ευρώ

B' ΚΤΙΡΙΩΝ

α) Βάσει Συντελεστών Αναπροσαρμογής

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛ. ΑΝΑΠΡΟΣ.	ΑΝΑΠΡ.ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΝΤΕΛ.	ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ 2002	ΑΝΑΠΡΟΣ. ΑΞΙΑ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ
α. 2000	400.000	X 1,35 =	540.000		

β. 2001	200.000	X 1,30 =	260.000	40.000 X 1,25 =	50.000
	<u>600.000</u>		<u>800.000</u>	<u>40.000</u>	<u>50.000</u>

β) Βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού

α. 2000 : 600.000 ευρώ κατά την 31.12.04

β. 2001 : 250.000 ευρώ “ “ “
750.000

Κατά συνέπεια, για το κτίριο κτήσης 2000, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή, η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής (540.000 ευρώ), καθόσον είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την 31.12.2004.

Αντίθετα, για το κτίριο κτήσης 2001, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/92, η αντικειμενική αξία των 250.000 ευρώ, 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 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ 1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, 310.000 ευρώ (260.000 + 50.000).

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

-	α' κτίριο κτήσης 2000	540.000	βάσει συντελ. αναπροσαρμογής
-	β' κτίριο κτήσης 2001	<u>250.000</u>	βάσει αντικειμενικής αξίας
	ΣΥΝΟΛΟ	<u>790.000</u>	

Γ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Επειδή, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του πρώτου κτιρίου ελήφθη αυτή που προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή 1,35 της πιο πάνω απόφασης, οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.03 αποσβέσεις επί του κτιρίου αυτού, ύψους 80.000 ευρώ θα αναπροσαρμοσθούν με τον ίδιο συντελεστή 1,35.

Περαιτέρω, επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του δεύτερου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία αυτού, η αναπροσαρμογή έγινε ουσιαστικά με το συντελεστή 1,0416 (250.000 : 240.000). Κατά συνέπεια και οι ενεργηθείσες μέχρι 31.12.03 αποσβέσεις ύψους 35.000 ευρώ θα αναπροσαρμοσθούν με τον προκύψαντα, σύμφωνα με τα πιο πάνω, συντελεστή 1,0416. Επομένως, θα έχουμε:

α'	κτιρίου: 80.000 X 1,35	=	108.000 ευρώ
β'	κτιρίου: 35.000 X 1,0416	=	<u>36.456</u> ευρώ.
	Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων Αποσβέσεων:		<u>144.456</u> ευρώ

II. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

A' Από Γήπεδα

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	: 205.000
ΜΕΙΟΝ: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής : <u>150.000</u>	55.000

B' Από Κτίρια

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	: 790.000
ΜΕΙΟΝ: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής : <u>640.000</u>	<u>150.000</u> 205.000

Γ' ΜΕΙΟΝ: Διαφορά από την αναπροσαρμογή
αποσβέσεων

- Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	ευρώ	144.456
- Μείον: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	«	<u>115.000</u>
		<u>29.456</u>
Δ' ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡ. ΑΚΙΝΗΤΩΝ:	ευρώ	175.544

III. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Λογιστική υπεραξία	175.544
ΜΕΙΟΝ: Χρεωστικό Υπόλοιπο Λογαριασμού	
Κέρδη ή Ζημία	<u>60.000</u>
Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση:	115.544 ευρώ

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	55.000
10.00.00	ΓΗΠΕΔΟ Α. (145.000 - 100.000)	45.000
	ΓΗΠΕΔΟ Β. (60.000 - 50.000)	10.000
(σε)	«41.07. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡ/ΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»	
55.000	41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/92	
11.00	«ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ»	150.000
11.00.000	ΚΤΙΡΙΟ Α. (540.000 - 400.000)	140.000
	ΚΤΙΡΙΟ Β. (250.000 - 240.000)	10.000
(σε)	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	

	ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	150.000
41.07.00	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92	
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	
	ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	29.456
41.07.00	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92	
(σε)	«11.99.00 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΚΤΙΡΙΑ	29.456
	«ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ»	
	11.99.00.00 Κτιρίου Α	28.000
	(108.000 - 80.000)	
	11.99.00.01 Κτιρίου Β	1.456
	(36.456 – 35.000)	
41.07	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ	
	ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	60.000
41.07.00	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92	
(σε)	88.03 ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	60.000
	ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ	
	41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ	
	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	
	29.456	55.000
	60.000	150.000
Υπόλοιπο	115.544	
	205.000	205.000

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	115.544
	αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
41.07.00	Αναπροσαρμογή ν. 2065/92	
(σε)	40.00 Καταβλημένο μετοχικό	115.544
	κεφάλαιο κοινών μετοχών	
	και προκειμένου για την ΕΠΕ:	

	41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή
	αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων
	41.07.00 Αναπροσαρμογή ν. 2065/1992
(σε)	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 31.12.2006, 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 μερίδων. 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 31.12.2006, 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 31.12.2006.
- 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 δευτέρου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31.12.2006.

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 είναι δυνατή η διανομή τους 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. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για το ποσό της υπεραξίας που θα προκύψει, δεν υφίσταται υποχρέωση κεφαλαιοποίησης.

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 31.12.2006.

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 κεφάλαιό τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω, μέχρι 31.12.2006, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του κ.ν. 2190/20.

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 υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που τυχόν απομένει φορολογείται με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 του Σχεδίου Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις». 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 2% 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., ιδιοεκμεταλλεμένα 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 2004 έχει στην κυριότητά της κατάστημα που έχει αγοράσει το έτος 2001 αντί 500.000 ευρώ, από τα οποία 300.000 ευρώ αποτελούν την αξία κτήσης του οικοπέδου και 200.000 ευρώ την αξία κτήσης του κτιρίου, που εμφανίζονται και στον ισολογισμό της.

Η αξία του ανωτέρω οικοπέδου και κτιρίου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31.12.04), ανέρχεται βάσει του αντικειμενικού συστήματος, σε 480.000 ευρώ και 280.000 ευρώ, αντίστοιχα.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι 31.12.03 ανέρχονται σε 30.000 ευρώ. Επίσης, στον ισολογισμό της 31.12.2003 το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημίες» ανέρχεται σε 45.000 ευρώ, 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 300.000 X 1,35 = 405.000 ευρώ

B' ΚΤΙΡΙΟΥ

Αξίας κτήσης 200.000 X 1,30 = 260.000 ευρώ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 30.000 X 1,30 = 39.000 ευρώ

Επειδή η αξία του γηπέδου βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερη (480.000 ευρώ), ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προκύπτει βάσει του συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή το ποσό των 405.000 ευρώ. 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 260.000 ευρώ.

II. Προσδιορισμός υπεραξίας που φορολογείται

α. Υπεραξία γηπέδων (405.000 - 300.000) ευρώ 105.000

β. Υπεραξία κτιρίων:

- Αναπροσαρμοσμένη αξία 260.000

- Μείον: Αναπροσαρμ. αποσβέσεις 39.000

Υπόλοιπο:	221.000	
ΜΕΙΟΝ: Αναπόσβεστη αξία κτιρίων της 31.12.03.		
200.000 - 30.000 =	<u>170.000</u>	
Υπεραξία κτιρίων		ευρώ <u>51.000</u>
Σύνολο Υπεραξίας		ευρώ 156.000

Αν η εταιρία επιθυμεί να συμψηφίσει το ποσό της ζημίας των 45.000 ευρώ και περαιτέρω, επειδή η υπεραξία των γηπέδων αντιπροσωπεύει ποσοστό 67,30% ($105.000 / 156.000 \times 100$) της συνολικής υπεραξίας, η ζημία των 45.000 ευρώ θα εκπέσει κατά ποσοστό 67,30%, ήτοι 30.285 ευρώ από την υπεραξία των γηπέδων και κατά ποσοστό 32,70%, δηλαδή ποσό 14.715 ευρώ από την υπεραξία των κτιρίων.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία των γηπέδων είναι 74.715 ευρώ ($105.000 - 30.285$) και αυτή των κτιρίων 36.285 ευρώ ($51.000 - 14.715$).

III. Οφειλόμενος φόρος

Φορολογητέα Υπεραξία		Συντελεστής		Φόρος
- α. Γηπέδων: 74.715	X	2%	=	1.494
- β. Κτιρίων: 36.285	X	8%	=	<u>2.903</u>
			ΣΥΝΟΛΟ:	4.397

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, η εταιρία χάνει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που αφαίρεσε από την υπεραξία.

Αντίθετα, αν η εταιρία δεν επιθυμούσε να αφαιρέσει τη ζημία των 45.000 ευρώ 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: 105.000	X	2%	=	2.100
- β. Κτιρίων: 51.000	X	8%	=	<u>4.080</u>
			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ:	6.180 ευρώ

Παράδειγμα 2ο

Από τα βιβλία ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρίας προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Το κτίριο του ξενοδοχείου εμφανίζεται με αξία 2.000.000 ευρώ, όπως αυτή έχει προκύψει μετά την αναπροσαρμογή του έτους 2000.

Το οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το ανωτέρω ξενοδοχείο εμφανίζεται με αξία 1.000.000 ευρώ, όπως αυτή έχει προκύψει μετά την αναπροσαρμογή του έτους 2000.

Οικόπεδο που αγοράσθηκε το έτος 2000 με αξία κτήσης 300.000 ευρώ. Το εν λόγω οικόπεδο δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι 31.12.03 ανέρχονται σε 1.400.000 ευρώ.

Στον ισολογισμό της 31.12.03, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημίες» ανέρχεται σε 120.000 ευρώ, 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 (31.12.04) 3.500.000 ευρώ για το κτίριο του ξενοδοχείου, 1.800.000 ευρώ για το οικόπεδο επί του οποίου βρίσκεται το ξενοδοχείο και 450.000 ευρώ 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

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ.	ΑΝΑΠΡ/ΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜ. ΠΡΟΣΔ.
Μέχρι και 31.12.99 (οικόπεδο του ξενοδοχείου)	1.000.000	X 1,45	= 1.450.000	1.800.000
2000 (δεύτερο οικόπεδο)	300.000	X 1,40	= 420.000	450.000

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 1.450.000 και 420.000 ευρώ, αντίστοιχα.

B' ΚΤΙΡΙΩΝ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝ/ΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡ.	ΑΝΑΠΡ/ΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜ. ΠΡΟΣΔ.
Μέχρι και 31.12.99	2.000.000	X 1,35	= 2.700.000	3.500.000

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 2.700.000 ευρώ.

Γ' ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Αποσβέσεις	Συντελεστής Αναπροσ.	Αναπρ. Αξία Αποσβέσεων
1.400.000	X 1,35	= 1.890.000

II. Προσδιορισμός Υπεραξίας που φορολογείται:

A) Υπεραξία γηπέδων

α' γηπέδου	1.450.000 - 1.000.000 =	450.000	
β' γηπέδου	420.000 - 300.000 =	<u>120.000</u>	570.000

B) Υπεραξία κτιρίου

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	2.700.000
Μείον αναπροσ. αποσβέσεις :	<u>1.890.000</u>
Υπόλοιπο	810.000

ΜΕΙΟΝ: Αναπόσβεστη αξία κτιρίου την 31.12.03

$$2.000.000 - 1.400.000 = 600.000$$

Υπεραξία κτιρίου

210.000

ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ: 780.000

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 δεύτερου γηπέδου και ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας του κτιρίου.

Δηλαδή, θα έχουμε φορολογητέα υπεραξία γηπέδων 345.000 ευρώ ($450.000 \times \frac{1}{2} + 120.000$) και φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 210.000 ευρώ, δηλαδή συνολική φορολογητέα υπεραξία 555.000 ευρώ.

Περαιτέρω, αν η εταιρία επιθυμεί, μπορεί να αφαιρέσει τη ζημία των 120.000 ευρώ αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων που υπόκειται σε φορολογία. Δηλαδή, επειδή η υποκείμενη σε φορολογία υπεραξία γηπέδων 345.000 ευρώ αντιπροσωπεύει ποσοστό 62,16% της συνολικής φορολογητέας υπεραξίας (555.000 ευρώ), ποσοστό 62,16% της ζημίας των 120.000 ευρώ, δηλαδή 74.592 ευρώ θα αφαιρεθούν από την υπεραξία των γηπέδων και το υπόλοιπο ποσό ζημίας, 45.408 ευρώ, θα αφαιρεθεί από την υπεραξία του κτιρίου.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία γηπέδων είναι 270.408 ευρώ ($345.000 - 74.592$) και η φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 164.592 ευρώ ($210.000 - 45.408$).

III. Οφειλόμενος φόρος

Φορολογητέα Υπεραξία			Φόρος
α' γηπέδων	270.408	$\times 2\%$	= 5.408 ευρώ
β' κτιρίου	164.592	$\times 8\%$	= <u>13.167</u> ευρώ.
ΣΥΝΟΛΟ			18.575 ευρώ

Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία στερείται του δικαιώματος μεταφοράς της ζημίας, ποσού 120.000 ευρώ στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Αντίθετα, αν η εταιρία δεν αποφάσιζε το συμψηφισμό της ζημίας των 120.000 ευρώ, θα διατηρούσε το δικαίωμα μεταφοράς της στα επόμενα έτη για συμψηφισμό. Στην περίπτωση αυτή, θα κατέβαλε το ακόλουθο ποσό φόρου υπεραξίας:

Υπεραξία

Γηπέδων	345.000	X	2%	=	6.900
Κτίρια	210.000	X	8%	=	<u>16.800</u>
ΣΥΝΟΛΟ					23.700 ευρώ

2. Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του ν. 2065/92, ο φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της, 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 19 του Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί Έλεγχοι και άλλες διατάξεις», ο οποίος βαρύνει αποκλειστικά την επιχείρηση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της προκειμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών.

Ε. Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων που έχουν επιχορηγηθεί

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής με την αριθ. 1016/10.3.1988 γνωμοδότησή 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 31.12.2003 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 σύνολό τους και οι διενεργηθείσες 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 300.000 ευρώ, το οποίο επιχορηγήθηκε με βάση τις διατάξεις του ν. 1892/1990 με το ποσό των 100.000 ευρώ και το οποίο εμφάνισε στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Η κατασκευή του κτιρίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 2000. Έστω ότι μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2003 έχουν διενεργηθεί τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις 40% επί της αξίας του κτιρίου, ήτοι αποσβέσεις 120.000 ευρώ και έχουν μεταφερθεί οι αναλογούσες στο σύνολο της επιχορήγησης αποσβέσεις μέχρι 31.12.03 ποσού 40.000 ευρώ (100.000 X 40%) από το λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» στο λογαριασμό «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις» και έτσι εμφανίζεται υπόλοιπο την 31.12.2003 στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» 60.000 ευρώ (100.000 - 40.000).

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:

- Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου
 $300.000 \times 1,35$ (Συντελεστής χρόνου κτήσης) = 405.000
- Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις

120.000 X 1,35	=	162.000	
3.Αναπροσαρμογή υπολοίπου ποσού επιχορήγησης κτιρίου			
60.000 X 1,35	=	81.000	
4.Υπολογισμός υπεραξίας κτιρίου			
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου		405.000	
Μείον: Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις		162.000	
Μείον: Αναπόσβεστη αξία κτιρίου 31.12.03			
(300.000 - 120.000 αποσβέσεις)		180.000	
Μείον: Διαφορά από αναπροσαρμογή υπολοίπου επιχορήγησης			
(81.000 - 60.000)		<u>21.000</u>	<u>363.000</u>
Προκύψασα υπεραξία κτιρίου			42.000

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 880 ευρώ 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 2005. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία για τις δημόσιες υπηρεσίες εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 2005 και Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 2006.

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 χαρτοφυλάκιό 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, 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ.1287/2000 ερμηνευτικές εγκυκλίου. 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 συγχώνευσή τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφησής 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 χαρτοφυλάκιό 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 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ.1287/2000 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 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 αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, τις οποίες και θα αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά 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 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή 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 2004 ή 30 Ιουνίου 2005 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 31.12.2004 ή 30.6.2005), 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 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, οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν.

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 2004, 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 έσοδά 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.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ**