

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ Κ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ
ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ

ΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ

ΚΑΜΠΕΡΙ ΕΛΙΣΑ
ΖΑΡΚΟΥ ΜΑΡΙΝΑ

**Αναπροσαρμογή της
αξίας των παγίων στοιχείων**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

Γενικά περί αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων	9
---	---

Κεφάλαιο 2

Παρουσίαση των δύο Νομικών πλαισίων για την αναπροσαρμογή

Κωδικοποίηση των διατάξεων άρθρων 20 έως 27 Ν. 2065/1992	
Άρθρο 20	
Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις	13
Άρθρο 21	
Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος αναπροσαρμογής	14
Άρθρο 22	
Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή	15
Άρθρο 23	
Εμφάνιση της υπεραξίας	17
Άρθρο 24	
Φορολογία υπεραξίας	18
Άρθρο 25	
Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.....	19
Άρθρο 26	
Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης	19
Άρθρο 27	
Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας	21
Η απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004	
Αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων έτους 2004	22
Αναπροσαρμογή ακινήτων βάσει του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002	
.....	25

Κεφάλαιο 3

Αναλυτική περιγραφή των διατάξεων του άρθρου 20

Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις (άρθρο 20, Ν. 2065/1992)

Ποιες επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τις αξίες των ακινήτων	28
Ποιες επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τις αξίες των ακινήτων	29
Έγγραφο Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών 800/27.2.2003	30
1. Προβλεπόμενα από το άρθρο 28 Ν. 3091/2002	30
2. Αντιμετώπιση των δημιουργούμενων θεμάτων από την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 3091/2002	31

Αναπροσαρμογή Αξίας Γηπέδων και Κτιρίων.Χρόνος Αναπροσαρμογής (άρθρο 21, Ν. 2065/1992)

Πως πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή.....	39
Γήπεδα	39
Κτίρια	39
Δρόμοι, περιφράξεις κ.λπ πάγιες εγκαταστάσεις	39
Δίκτυο επιχειρήσεων ύδρευσης	39
Κτίρια ημιτελή	40
Κτίρια με δύο άδειες οικοδομήσεως	40
Η ανέγερση κτιρίου που διαρκεί περισσότερα έτη	40
Ψηλή κυριότητα	40
Ακίνητα που δεν αναπροσαρμόζονται	40
Τεχνική της αναπροσαρμογής	41
Ακίνητα εντός σχεδίου πόλεως	42
Ακίνητα εκτός σχεδίου πόλεως	42
Ακίνητα με αξία κτήσεως μεγαλύτερη της αντικειμενικής	43

Αξία υποκείμενη σε αναπροσαρμογή, άρθρο 22 Ν. 2065/1992

Αξία κτήσεως ακινήτων	43
Ακίνητα η αξία των οποίων αναπροσαρμόσθηκε το έτος 2000	43
Ακίνητα η αξία των οποίων δεν αναπροσαρμόσθηκε το έτος 2000 ...	43
Ακίνητα τα οποία η επιχ/ση αγόρασε κατά τα έτη 2000 έως 2003	44
Ακίνητα τα οποία η επιχ/ση ιδιοκατασκεύασε κατά τα έτη 2000 έως 2003	44
Προσθήκες και βελτιώσεις επί ακινήτων κατά τα έτη 2000 έως 2003.	44

Ακίνητα τα οποία προήλθαν από μετασχηματισμό	44
Αποσβέσεις κτιρίων	45
Επιχορηγήσεις	45

Εμφάνιση κεφαλαιοποίησης υπεραξίας, άρθρο 23 Ν. 2065/1992

Συμψηφισμός λογιστικής υπεραξίας με λογιστικές ζημιές	47
Συνέπιες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης	48
Ονομαστικοποίηση μετοχών	48

Φορολογία υπεραξίας, άρθρο 24 Ν. 2065/1992

Γενικά περί του φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής των ακινήτων	49
Η φορολογική υπεραξία ταυτίζεται με την λογιστική. Η φορολογική υπεραξία μπορεί να συμψηφισθεί με φορολογικές ζημιές εισοδήματος	50

Δήλωση υπεραξίας, Καταβολή φόρου, άρθρα 25, 26 του Ν. 2065/1992

Υποβολή δήλωσης	52
Αρμόδια ΔΟΥ	52
Χρόνος υποβολής δήλωσης	52
Καταβολή φόρου	52
Συνέπιες εαν η επιχείρηση διαλυθεί ή μειωθεί το κεφάλαιο	53
Μετασχηματισμός επιχειρήσεων	53
Διανομή δωρεάν μετοχών	53
Έλεγχος δηλώσεων. Βεβαίωση φόρου	54

Κεφάλαιο 4

Παραδείγματα

Παράδειγμα 1	56
Παράδειγμα 2	59

Επίλογος

Επίλογος	67
----------------	----

Βιβλιογραφία	68
---------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

Εισαγωγή

Εισαγωγή

Τα πάγια αποτιμούνται στις τιμές που η επιχείρηση τα απέκτησε (ή στο ιστορικό κόστος). Η αυθαίρετη αναπροσαρμογή του πάγιου ενεργητικού, δεν επιτρέπεται από την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία. Εάν μια επιχείρηση απέκτησε πχ. το έτος 1950 ένα ακίνητο στην Πλατεία Συντάγματος αντί δρχ. 300.000, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, μέχρι σήμερα, να εξακολουθήσει να το εμφανίζει στα περιουσιακά στοιχεία της με αξία αυτή που κατέβαλε το έτος 1950, εκτός εάν κάποια διάταξη νόμου την υποχρεώσει να το αναπροσαρμόσει.

Για να διορθωθούν οι αξίες των παγίων και να εμφανίζονται στους ισολογισμούς με αξίες οι οποίες πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές ψηφιστήκαν, κατά καιρούς διάφοροι νόμοι οι οποίοι επέτρεψαν την αναπροσαρμογή των παγίων. Τρεις τέτοιες περιπτώσεις νόμων θα παρουσιάσουμε στην εργασία μας επικεντρωνόμενη περισσότερο στα άρθρα 20 έως 27 του Ν 2065 / 1992.

Γενικά περί αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων.

Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του Νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στη κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με την πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις « διαφορές αναπροσαρμογής ».

Από την άνω διάταξη προκύπτει ότι απαγορεύεται οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Ως εκ τούτου, εκτός από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και των κτιρίων που έγιναν τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας με τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967, Ν. 542/1977, Ν. 1249/1982, της απόφασης του Υπ. Οικονομικών Ε. 2665/1988, του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002, και των μηχανημάτων, που έγινε με τις διατάξεις του Ν. 1731/1987, καμία άλλη αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων (ασώματων, ενσώματων και συμμετοχών) δεν επιτρέπεται να γίνει. Εάν, όμως η επιχείρηση αυθαίρετως αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων της, τότε εκτός από το γεγονός ότι συντάσσει μη νόμιμες

οικονομικές καταστάσεις, η προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου και φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών (κυρίως των ακινήτων) που γίνεται με βάση τις ειδικές διατάξεις (άρθρο 20 έως 27 Ν. 2065/1992) έχει ως στόχο τη διόρθωση λόγω του πληθωρισμού της υποτιμημένης αξίας των παγίων όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρείας.

Η εξάλειψη της υπεραξίας που έχει συσσωρευθεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης, ύστερα από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών (κεφαλαιοποίηση αφανών αποθεματικών) συντελείται εγκύρως μόνο αν προβλέπεται από ειδικό νόμο.

Η άνω κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών αποτελεί πραγματική αύξηση κεφαλαίου της επιχείρησης, η οποία πραγματοποιείται με μονομερή ενέργειά της χωρίς νέες εισφορές των ιδιοκτητών (μετόχων – εταίρων), αλλά με κάλυψη του σχετικού ποσού από πραγματική αξία που η επιχείρηση έχει στα χέρια της και που κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους παλαιούς μετόχους ή εταίρους. Η άνω υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων γενικά, δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος της επιχείρησης και για αυτό δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Τέλος, σημειώνεται ότι όλες οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Στην παρ. 3 (πρώτο εδάφιο) του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται στο Ν. 2065/1992 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. Σημειώνεται ότι ειδικά για την αναπροσαρμογή του έτους 2000 της αξίας των ακινήτων ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μονό αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Επίσης, στην παρ. 3 (δεύτερο εδάφιο) του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού

της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από το Ν. 2065/1992, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία, αυτού που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

Παρουσίαση των δύο Νομικών πλαισίων για την αναπροσαρμογή

- **Άρθρο 20 έως 27 Ν. 2065/1992**
- **Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών
1121/2004**
- **Βάση άρθρου 28 Ν. 3091/2002**

ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Άρθρων 20 έως 27 Ν. 2065/1992

Άρθρο 20

Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις

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

Ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται της αναπροσαρμογής της αξίας τους, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η σύμβαση.

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

Επίσης εξαιρούνται από την αναπροσαρμογή οι εταιρείες, οι οποίες αναπροσαρμόζουν, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, την αναπόσπαστη αξία των ακινήτων τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και αυτές που έχουν ήδη αναπροσαρμόσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38Α), την αξία των ακινήτων τους στους ισολογισμούς που έκλεισαν μετά την 30η Δεκεμβρίου 2003.

Άρθρο 21

Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος αναπροσαρμογής

1. Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν την κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.
2. Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχωρηθέντων σχετικών λογιστικών εγγράφων στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτηρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
3. 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.
4. Οι επιχειρήσεις, που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Άρθρο 22

Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που θα πραγματοποιηθεί στο έτος 1992, ισχύουν τα εξής:

1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτών, με βάση τις διατάξεις της Ε.2665/84/22 - 2 - 1988 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 1839/1989 (ΦΕΚ 90 Α΄).
2. Για τις επιχειρήσεις που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις της πιο πάνω κοινής απόφασης, ως αξία κτήσης των ακινήτων τους, τα όποια αποκτήθηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1987, για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, λαμβάνεται η αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την 31η Δεκεμβρίου 1987.
3. Για τις επιχειρήσεις που προήρθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του νδ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α΄) από 1ης Ιανουαρίου 1988 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων που εισφέρθηκαν, για την αναπροσαρμογή λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.
4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα πραγματοποιηθεί με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο πάνω συντελεστές.
 - α. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν, μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1987, με συντελεστή 2,30 προκειμένου για γήπεδα και 2 προκειμένου για κτίρια.
 - β. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1988 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1990 με συντελεστή 1,60 προκειμένου για γήπεδα και 1,40 προκειμένου για κτίρια.
 - γ. Η αξία ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1991 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1991 με συντελεστή 1,25 προκειμένου για γήπεδα και 1,10 προκειμένου για κτίρια.

Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 1992 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

5. Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους συντελεστές, που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.
6. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που πρόεκυψαν κατά τη προηγούμενη διαχειριστική χρήση της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.
Κατ' εξαίρεση των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους, παρέχεται στην "Α.Ε. Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Αναπτύξεως (Ε.Τ.Β.Α.)", η δυνατότητα να προβεί κατά την πρώτη αναπροσαρμογή που θα γίνει το έτος 1992, προκειμένου μόνο για ακίνητα που έχει στην κυριότητά της και που βρίσκονται στις βιομηχανικές περιοχές, που προβλέπονται από το ν.4458/1965 (ΦΕΚ 33 Α'), σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών, λόγω ιδιομορφίας και εξαίρεσης αυτών από την αναπροσαρμογή με βάση τις διατάξεις προηγούμενων νόμων, ως ακολούθως:
 - α. Ως αξία ακινήτων που υπόκειται σε αναπροσαρμογή λαμβάνεται η συνολική αξία των ακινήτων καθεμιάς βιομηχανικής περιοχής, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31-12-1991, και η οποία έχει διαμορφωθεί με την προσθήκη στην αξία κτήσης της ορθοπεδικής έκτασης, των δαπανών μελετών, έργων υποδομής, κατασκευής κτιρίων και λοιπών δαπανών μετά την αφαίρεση του τμήματος των πωληθέντων ακινήτων.
 - β. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα γίνει με πολλαπλασιασμό της αξίας αυτών με τους κάτωθι συντελεστές:
 1. Για ακίνητα της βιομηχανικής περιοχής Θεσσαλονίκης με συντελεστή 20.
 2. Για τα ακίνητα των βιομηχανικών περιοχών Βόλου, Λάρισας και Πρέβεζας με συντελεστή 5.
 3. Για τα ακίνητα των λοιπών βιομηχανικών περιοχών με συντελεστή 2,5.

- γ. Η αναπροσαρμοσμένη αξία που θα προκύψει με τη χρησιμοποίηση των πιο πάνω συντελεστών δεν μπορεί να υπερβεί την αγοραία αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής
- δ. Οι Ε.Π.Ε. θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους.
- ε. Οι Α.Ε., ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δυο τρόπους.

Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 876/1979 (ΦΕΚ 48 Α΄) δεν εφαρμόζονται στις νέες μετοχές, που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος.

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

Άρθρο 23

Εμφάνιση της υπεραξίας

1. Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ".
2. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:
 - α. Οι ατομικές επιχειρήσεις θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.
 - β. Οι προσωπικές εταιρείες θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.
 - γ. Οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου αυτών, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας

αυτών, με τροποποίηση του καταστατικού τους, από την γενική συνέλευση των συνεταίρων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

3. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών, των συνεταιρισμών και των Ε.Π.Ε., καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των Α.Ε. Πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν κάνει μέσα στο χρόνο αυτόν αύξηση του κεφαλαίου, επιβάλλονται σε βάρος των υπευθύνων οι κυρώσεις, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 2190/1920.
4. Σε περίπτωση κατά την οποία, λόγω της αναπροσαρμογής, τα κεφάλαια ανώνυμης εταιρίας, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσεως αποθεματικά που έχει σχηματίσει, είναι επενδυμένα κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό 60% και άνω, οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2214/1994 (ΦΕΚ 75 Α΄) για την ονομαστικοποίηση των μετοχών της εταιρίας δεν έχουν εφαρμογή για τη χρήση αυτή.

Άρθρο 24

Φορολογία υπεραξίας

1. Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημιά που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφίσει με άλλα εισοδήματα η να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημιά που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κάμπινγκ δεν υπόκειται σε φορολογία το 50% της υπεραξίας που προκύπτει από την προσαρμογή της αξίας ολόκληρου του γηπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ.
2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή 2%

για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια.

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

Άρθρο 25

Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

1. Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των 880 ευρώ (άρθρο 11, παρ. 5, Ν.2948/2001).

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται:

- α. Από το φυσικό πρόσωπο ή το νομικό αντιπρόσωπο του και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου από τους κληρονόμους αυτού.
 - β. Από το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.
 - γ. Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.
2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης.
 2. Αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος είναι η δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας της επιχειρήσεως.

Άρθρο 26

Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης

1. Ο φόρος που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις σε 4 εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 3 μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντίστοιχου εξαμήνου.
2. Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά, για την Α.Ε. και την Ε.Π.Ε η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο 5 ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.
3. Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο 5 ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυσης νέας Α.Ε ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη Α.Ε.
4. Οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους μετοχές άλλων Α.Ε και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές με βάση τις διατάξεις του παρόντος, υποχρεώνονται να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές. Το ποσό της υπεραξίας που τυχόν θα προκύψει εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και το ποσό αυτό δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης.
5. Οι διατάξεις των άρθρων 66 μέχρι και 71, 74, 75, 84, 86, 87 και 113 του Ν. 2238/1994, καθώς και του Ν. 4125/1960 (Φ.Ε.Κ. 202 Α') εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτόν.

Άρθρο 27

Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας

1. Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του ν.δ. 3843/1958. η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.
2. Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται από την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ιδίου αυτού άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.
3. Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

Η απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004

Αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων έτους 2004

Έχοντας υπόψη:

- α. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 (Φ.Ε.Κ. 113 Α'), σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και των κτιρίων τους.
- β. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.
- γ. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν. 3229/2004 (Φ.Ε.Κ. 38 Α') σύμφωνα με τις οποίες, οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Α.Ε και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη (αγοραία) αξία, με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16.
- δ. Την ποσοστιαία μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών καταναλωτή κατά τα έτη 1999-2003, βάση στοιχείων της Ε.Σ.Υ.Ε.
- ε. Τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
- στ. Τις διατάξεις της αριθ. 14650/ΔΙΟΕ85/17-3-2004 (Φ.Ε.Κ. 519

Β') κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπ. Οικονομικών με την οποία ανατέθηκαν αρμοδιότητες στους Υφυπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών.

- ζ. Από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Αποφασίζουμε

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2004, ισχύουν τα εξής:

1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1999, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε με βάση τα οριζόμενα από τα άρθρα 21, 22 του Ν. 2065/1992 και την αριθ. 1105256/11260/ΒΟΟ12/-ΠΟΛ.1269/2000 Α.Υ.Ο. (Φ.Ε.Κ. 1511 Β'/114-12-2000) κατά το έτος 2000.
2. Για τις επιχειρήσεις, που 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, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 1999.
3. Οι εταιρίες που έχουν αναπροσαρμόσει σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004, την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, την 31 Δεκεμβρίου 2003, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992.
4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή και για αυτές που υποχρεούνται σε εφαρμογή των Δ.Λ.Π και θα αναπροσαρμόσουν την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους, στην εύλογη αξία, την 31/12/2004.
5. Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 (Φ.Ε.Κ. 217 Α') ή του Ν. 2166/199 (Φ.Ε.Κ. 137 Α') από την 1η Ιανουαρίου 2000 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

6. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων θα πραγματοποιηθεί, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21, με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές.
 - α. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999, με συντελεστή 1,45 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.
 - β. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2000 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2000, με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.
 - γ. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2001 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2001, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια.
 - δ. Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2002 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2002, με συντελεστή 1,30. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,25.
 - ε. Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2003 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, με συντελεστή 1,25. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,20.
Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν, από την 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.
Ομοίως, οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατρεπείσες επιχειρήσεις, για τα ακινήτου αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2003.
7. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, ως ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.
8. Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής

διαχειριστική περίοδο αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

9. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά τη προηγούμενη αναπροσαρμογή της διαχειριστικής χρήσης.
10. Η απόφαση αυτή να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αναπροσαρμογή ακινήτων βάσει του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002.

Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ανώνυμες εταιρείες μπορούν να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους στην αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30/12/2002. Το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) στο όνομα του νομικού προσώπου, με την προϋπόθεση ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται απ' ευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό και με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση (β) της παρ. 6 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση και δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του σχηματιζόμενου πιο πάνω αποθεματικού, θα φορολογείται αυτό με

βάση τις γενικές διατάξεις. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 θα ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002.

Για τον υπολογισμό των εκπιπόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων λαμβάνεται ως βάση η αξία των ακινήτων που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή. Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία αναπροσαρμογής δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

Αναλυτική περιγραφή των διατάξεων του άρθρου 20

- **Ποιες επιχειρήσεις υπάγονται σε αναπροσαρμογή**
- **Κάθε πότε αναπροσαρμόζεται η αξία των παγίων**
- **Πώς πραγματοποιείται η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας**
- **Πώς φορολογείται η υπεραξία**

Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις (άρθρο 20, Ν. 2065/1992)

Ποιες επιχειρήσεις υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τις αξίες των ακινήτων

- α. Οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, ή τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν, ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961), ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (άρθρο 20, παρ. 1, πρώτο εδάφιο, Ν. 2065/1992). Επομένως υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων έχουν και οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεως κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΟΣΕ, ΕΛΤΑ, κ.λπ.), οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού καθώς και οι επιχειρήσεις που ασκούν γεωργικές εκμεταλλεύσεις (Σ.τ.Ε. 3374/1992), οι οποίες κατά το χρόνο αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας.
- β. Οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής βρίσκονται σε αδράνεια (Σ.τ.Ε. 203/1992 και 71/1991)
- γ. Οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν μόνο την αξία των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθωμένα πάνω από δυο χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (άρθρο 20, παρ. 1, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2065/1992).

Ποιες επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν τις αξίες των ακινήτων

- α. Οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Διοικ. Εφ. Αθηνών 3530/1981)
- β. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα (Ι.Κ.Α., Τ.Ε.Β.Ε., κ.τ.λ.) (Υπ. Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992).
- γ. Αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν στην Ελλάδα άλλη δραστηριότητα εκτός από την εκμίσθωση ακινήτου και εκ του λόγου δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων (Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 4610/1979, 161/1980, Διοικ.Εφ. Αθηνών 5/1981, 3530.1981). Με τη διάταξη της παρ. 1, του άρθρου 1 του Ν. 3052/2002 θεωρείται ως επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε νομικής μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ανεγείρει ακίνητο στην Ελλάδα. Το Υπ. Οικονομικών έκανε δεκτό για τις υφιστάμενες την 1/1/2003 αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε που έχουν μόνο ακίνητα στην Ελλάδα ότι μπορούν από 1/1/2003 να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ αντί να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002, Λογιστής 2003, σελ. 133)
- δ. Επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (άρθρο 20, παρ. 2, Ν. 2065/1992)
- ε. Επιχειρήσεις με ακίνητα που έχουν κυρηχθεί σε κατάσταση απαλλοτριώσεως ή έχει γίνει σύσταση δουλειάς άπαυτων (Υπ. Οικονομικών 1012522/πολ. 1152/1993 ΔΦΝ 1993,σελ.999).
- στ. Επιχειρήσεις με ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται της αναπροσαρμογής της αξίας τους για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η σύμβαση (άρθρο 20, παρ. 1, τρίτο εδάφιο, Ν. 2065/1992 όπως προστέθηκε με το άρθρο 27, παρ. 7, Ν. 2682/1999).
- ζ. Οι εταιρείες που έχουν αναπροσαρμόσει σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία την

31/12/2003 (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004). Στη διάταξη του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 υπάγονται οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Α.Ε και οι θυγατρικές αυτών κατά 95%.

- η. Οι εταιρείες που θα αναπροσαρμόσουν την 31/12/2004 βάση των Δ.Λ.Π την αναποσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004). Σε περίπτωση που δεν αναπροσαρμόζουν τα άνω ακίνητα στην εύλογη αξία, θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών με βάση τα προβλεπόμενα από το Ν. 2065/1992 (Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ. 1127/2004).

Έγγραφο Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών 800/27.2.2003.

ΘΕΜΑ: Τεχνική Οδηγία άρθρου 9 § 2 περ. ζ' Π.Α. 226/1992 για την αντιμετώπιση των θεμάτων που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3091/24-12-2002, με τις οποίες επιτρέπεται στις τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ανώνυμες εταιρείες να αναπροσαρμόζουν με βάση τις τασσόμενες προϋποθέσεις, στους κλειόμενους μετά την 30-12-2002 ετήσιους ισολογισμούς τους, την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους.

Το Εποπτικό Συμβούλιο, μετά από εισήγηση του Επιστημονικού Συμβουλίου (απόφαση του 90/20-1-2003), εκδίδει την παρούσα Γενική Οδηγία, προκειμένου τα θέματα που προκύπτουν, από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του πρόσφατου Ν. 3091/24-12-2002, να αντιμετωπίζονται στα Πιστοποιητικά Ελέγχου ομοιόμορφα και σύμφωνα με τις βασικές λογιστικές αρχές και τις προερχόμενες από τις Οδηγίες της Ε.Ε. σχετικές διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών».

1. Προβλεπόμενα από το άρθρο 28 Ν. 3091/2002

Στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3091/24-12-2002 (ΦΕΚ τ. 330), προβλέπονται τα εξής:

Επιτρέπεται στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30-12-2002, οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο ΧΑΑ ανώνυμες

εταιρείες να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους στην αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξία των ακινήτων.

Ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών αν εταιρειών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής, συμφωνά με τις διατάξεις του άρθρου 43 § 6 Κωδ. Ν. 2190/1920.

Το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής εφόσον μεταφερθεί, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου, ο δε αναλογών φόρος δεν εκπίπτει από τα φορολογητέα έσοδα. Εάν όμως το αποθεματικό αυτό κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί, τότε φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις. Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία αναπροσαρμογής δεν εκπίπτονται από τα φορολογητέα έσοδα.

2. Αντιμετώπιση των δημιουργούμενων θεμάτων από την εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 3091/2002

Τα θέματα που δημιουργούνται από την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.3091/2002 ενδείκνυται να αντιμετωπισθούν ως ακολούθως:

α) Οι προαναφερθείσες διατάξεις μπορούν να εφαρμοσθούν από τους ετήσιους «ισολογισμούς π(νουν μετά την 30-12-2002», συνεπώς, δύνανται να εφαρμόσουν στους ετήσιους ισολογισμούς που κλείνουν 31-12-2002. Οι διατάξεις αυτές είναι προαιρετικής εφαρμογής και όχι υποχρεωτικής. Δηλαδή κάθε τραπεζική, ασφαλιστική και εισηγμένη στο ΧΑΑ εταιρεία είναι ελεύθερη να αποφασίζει εάν και σε ποίους ε' ισολογισμούς θα εφαρμόζει τις πιο πάνω διατάξεις, με την προϋπόθεση ότι πρέπει κάθε φορά να περιλαμβάνονται όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Εξυπακούεται βεβαία ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να αναφέρει στο Πιστοποιητικό Ελέγχου εάν εφάρμοσε τις διατάξεις αυτές η εταιρεία και σ φατική περίπτωση να επισημαίνει τις μεταβολές που επήλθαν στα διάφορα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων λόγω της εφαρμογής αυτής.

β) Επειδή πρόκειται περί αναπροσαρμογής που προβλέπεται από ειδικό νόμο και είναι προαιρετική, πρέπει να δεχθούμε ότι δεν αποτελεί τροποποίηση της μεθόδου απογραφής, ούτε ότι αποτελεί περίπτωση μέλους τηρήσεως του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ή των οικείων Κλαδικών ή ότι παραβιάζονται διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920 και για τον πρόσθετο λόγο ότι στο άρθρο 43 § 9 αυτού προβλέπεται η αναπροσαρμογή με βάση ειδικό νόμο. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής όμως υποχρεούται να παραθέτει στο Πιστοποιητικό Ελέγχου σαφή σημείωση για τις μεταβολές που επέρχονται στα διάφορα κονδύλια των οικονομικών¹ στάσεων λόγω της αναπροσαρμογής.

γ) Όπως αναφέρεται στη σχετική διάταξη, επιτρέπεται η ετήσια αναπροσαρμογή «της αναπόσβεστης αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων».

Από τη διατύπωση αυτή και σύμφωνα και με την υπό έκδοση εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών πλήρως αποσβεσμένα κτίρια αναπροσαρμόζονται στην υφιστάμενη αντίστοιχη θετική αντικειμενική δε απόσβεση της πραγματοποιείται με την εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή. Στις περιπτώσεις όμως η αναπόσβεστη αξία κάποιων κτιρίων ή η αξία κτήσεως κάποιων γηπέδων είναι μεγαλύτερη της αντίστοιχης αντικειμενικής, η αρνητική «υπεραξία» αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη.

δ) Επειδή η αναπροσαρμογή δεν γίνεται με την εφαρμογή συντελεστών, αλλά με σύγκριση της ανά στις αξίας προς την αντικειμενική αξία, οι αποσβέσεις των κτιρίων παραμένουν αμετάβλητες. Συγκεκριμένα, οι σχετικοί υπολογισμοί και λογιστικοί χειρισμοί έχουν ως ακολούθως:

(δα) Αναπροσαρμόζονται χωριστά τα γήπεδα και χωριστά τα κτίρια.

(δβ) Επειδή οι αποσβέσεις των κτιρίων που αντιστοιχούν στη διαφορά («υπεραξία») αναπροσαρμογής, εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα, προκειμένου να προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς οι σχετικές πληροφορίες, η διαφορά αναπροσαρμογής κάθε κτιρίου καταχωρείται σε ανοιγόμενο ιδιαίτερο λογαριασμό, όπως π.χ.

11.00 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων

11.00.01 Κτίριο «Α»

11.00,01.05 Αξία κτήσεως

11.00.01.11 Διαφ. αναπροσαρμογής χρήσεως 2002 άρθρου 28 Ν.

3091/2002

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων

11.99.00.01 Αποσβεσμένο κτίριο «Α»

11.99.00.01.05 Αποσβεσμένη αξία κτήσεως

11.99.00.01.11 Αποσβ. διαφ. αναπροσαρμογής χρ. 2002 αρθ. 28 Ν.

3091/2002

(δγ) Η (αναπόσβεστη) αξία κτήσεως (ή αναπροσαρμοσμένη από προηγούμενες αναπροσαρμογή γηπέδων συγκρίνεται με την αντίστοιχη αντικειμενική και με τη θετική διαφορά που προκύπτει από τη σύγκριση αυτή (γιατί η αντικειμενική αξία είναι μεγαλύτερη της κτήσεως) χρεώνεται ο λογαριασμός 10.0 γήπεδα - Οικόπεδα» και ο υπολογαριασμός του συγκεκριμένου γηπέδου, με πίστωση του λογαριασμοί «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» (και του 41.07, XX Αναπροσαρμογή χρήσεως 2002 άρθρου 28 Ν. 3091/2002).

(δε) Η αναπόσβεστη αξία κτήσεως (ή αναπροσαρμοσμένη από προηγούμενες αναπροσαρμογές) των κτιρίων συγκρίνεται με την αντικειμενική και με τη θετική διαφορά που προκύπτει από τη σύγκριση αυτή η αντικειμενική είναι μεγαλύτερη της αναπόσβεστης αξίας) χρεώνεται ο λογαριασμός Π.00 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων» και οι υπολογαριασμοί του συγκεκριμένου κτιρίου (βλ. προηγ. περίπτ. δβ), με πίστωση του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξία λοιπών περιουσιακών στοιχείων» (και του 41.07. XX Αναπροσαρμογή χρήσεως 2002 άρθρου 28 Ν. 3091/2002).

ε) Στο νόμο ορίζεται ότι «το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστής 2% στο όνομα του νομικού προσώπου».

Το ποσό του φόρου που προκύπτει από τη διάταξη αυτή καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.11 «Φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων».

στ) Στο νόμο (άρθρο 28 Ν. 3091/2002) ορίζεται ότι, το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 § 6 Κωδ. Ν. 2190/1920, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών κτήσεως και τρέχουσας, μετοχών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 (και του υπολογαριασμού του 41.07.XX), που αντιπροσωπεύει το τελικό ποσό της «υπεραξίας αναπροσαρμογής» χρησιμοποιείται για το συμψηφισμό ζημιών οι οποίες έχουν προκύψει από αποτίμηση, που έγινε σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και κατ' εφαρμογή του άρθρου 43 § 6 Κωδ. Ν. 2190/1920 έχουν καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων». Δηλαδή εξαιρούνται από το συμψηφισμό αυτό οι ζημίες από πώληση μετοχών και λοιπών τίτλων ή συμμετοχών (που καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.12 και στους υπολογαριασμούς του). Για τις ζημίες αυτές, καθώς και για τα κέρδη από πώληση εισηγμέ-νων μετοχών (που καταχωρούνται στο λογαριασμό 76.04 και στον υπολογαριασμό του 76.04.00), δύνανται να ακολουθηθούν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 38 του Ν. 2238/1994 και στη γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 288/2352/1997, τα οποία δύναται να εφαρμόσουν και στις περιπτώσεις που από τον προαναφερθέντα συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο υπόλοιπο ζημίας από αποτίμηση.

ζ) Προκειμένου οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις να καταρτίζονται σύμφωνα με τις λογιστικές διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Α.Σ., αλλά και για λόγους πληρέστερης διαφάνειας, επιβάλλεται, ο αναφερόμενος στην προηγούμενη περίπτ. στ' συμψηφισμός του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» (και του υπολογαριασμού του 41.07.XX), να πραγματοποιείται στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, ως εξής:

Ο λογαριασμός 68.01 θα εμφανίζεται στη δημοσιευόμενη «Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως», όπως προβλέπεται στο σχετικό υπόδειγμα και έτσι σε αυτήν θα προσδιορίζονται τα πραγματικά λογιστικά αποτελέσματα της χρήσεως, τα οποία, όπως προβλέπεται στο ΕΓΛΣ και στο σχετικό υπόδειγμα, θα μεταφέρονται στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων και στη συνέχεια από τη διαφορά («υπεραξία») αναπροσαρμογής του λογαριασμού 41.07 (και του υπολογαριασμού του 41.07.XX) θα μεταφε'ρεται, για συμψηφισμό, ποσό ίσο με το ποσό του λογαριασμού 68.01, με το οποίο και θα συμψηφίζεται το μεταφερόμενο ποσό.

Εάν το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής του λογαριασμού 41.07 είναι μικρότερο από το ποσό της ζημίας υποτιμήσεως του λογαριασμού 68.01, τότε για το απομένον ακάλυπτο ποσό της ζημίας δύνανται να εφαρμοσθούν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 38 Ν. 2238/1994 και στη Γνωμ. ΕΣΥΛ 288/1997 και το ακάλυπτο ποσό του λογαριασμού 68.01 να μεταφερθεί στη χρέωση του λογαριασμού 41.02.95 «Ζημία από

υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων» (βλ. το παρατιθέμενο ενδεικτικό παράδειγμα).

Παράδειγμα
Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων
Χρήσεως

		Ευρώ
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)		XXXX
.....		XXXX
.....		XXXX
(68.01) Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	2.300.000	
.....	<u>XXXX</u>	
.....	<u>XXXX</u>	
.....		<u>XXXX</u>
.....		<u>XXXX</u>
86.99) Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων		<u>200.000</u>

Έστω ότι η «υπεραξία» (διαφορά) αναπροσαρμογής ακινήτων του λογαριασμού 41.07 (και του υπολογαριασμού του 41.07.XX) ανέρχεται σε 4.200.000 €

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

(86.99)	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	200.000
(41.07.XX) <u>Πλέον:</u>	Αύξηση των κερδών λόγω συμψηφισμού των ζημιών υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων του λογ. 68.01 με ισόποση «υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 28 Ν. 3091/2002» λογ. 41.07.XX	2.300.000
	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων μετά το συμψηφισμό των προβλέψεων για ζημίες υποτιμήσεως του λογ. 68.01 με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 28 Ν. 3091/2002	2.500.000

η) Όταν η υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων είναι μικρότερη των ζημιών υποτιμήσεως ακάλυπτη ζημία εφαρμόζονται οι φορολογικές διατάξεις του άρθρου 38 Ν. 2238/1994 288/1997, τότε πρέπει να ακολουθηθούν οι εξής χειρισμοί:

Έστω ότι στο προηγούμενο παράδειγμα η «υπεραξία» (διαφορά)

αναπροσαρμογής ακινήτων του λογαριασμού 41.07 (και του υπολογαριασμού του 41.07.XX) ανέρχεται σε 1.800.000 €

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

(86.99)	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	200.000
(68.01) <u>Πλέον:</u>	Αποχωρισμός των προβλέψεων για ζημιές υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων του λογ. 68.01 (για συμψηφισμό κ.λπ.)	2.300.000
(41.07.XX) <u>Μείον:</u>	Μεταφορά «υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 28 Ν. 3091/2002» για συμψηφισμό με ζημιές υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων λογ. 68.01 και ισόποση αύξηση των κερδών	<u>1.800.000</u> <u>1.800.000</u>
(41.02.95)	Υπόλοιπο ακάλυπτης ζημίας από υποτίμηση μεταφερόμενη στο λογ/σμό 41.02.95 για μελλοντικό συμψηφισμό, κατ' εφαρμογή φορολογικών διατάξεων (άρθρου 38 Ν. 2238/1994), με συνέπεια την εμφάνιση ισόποσα αυξημένων κερδών	<u>500.000</u> <u>500.000</u>
	Σύνολο κερδών (μετά την αφαίρεση των προβλέψεων για αφαίρεση των προβλέψεων για ζημιές υποτιμήσεως του λογ. 68.01)	2.500.000
(42.92) <u>Μείον:</u>	Μεταφορά στο λογ. 42.92 των μη πραγματικά ν κερδών, που προέρχονται, από τη μεταφορά στο λογ/σμό 41.02.95 της ακάλυπτης ζημίας υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων κατ' εφαρμογή φορολογικών διατάξεων (άρθρο 38 Ν. 2238/1994)	<u>500.000</u>
	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων μετά το συμψηφισμό ποσού 1.800.000 € από τις προβλέψεις για ζημιές υποτιμήσεως του λογ. 68.01 με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 28 Ν. 3091/2002	<u>2.000.000</u>

Επισημαίνεται ότι, εάν η εταιρεία δεν μεταφέρει στο λογαριασμό 42.92 τα πιο πάνω μη πραγματικά κέρδη (ποσού 500.000 €), που δημιουργήθηκαν λόγω μεταφοράς της ακάλυπτης ζημίας υποτιμήσεως του λογαριασμού 68.01, ποσού 500.000 € στη χρέωση του λογαριασμού 41.02.95, αλλά τα διανείμει, τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να περιλάβει σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου του.

Διευκρινίζεται ότι, κάθε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 41.02.επόμενες χρήσεις λόγω συμψηφισμού του με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων ή με εισηγμένων μετοχών, θα συνεπάγεται την αυτόματη μετατροπή ισόποσου τμήματος των μη πραγματικών κερδών του λογαριασμού 42.92 σε πραγματικά κέρδη και θα γίνεται μεταφορά του σχετικού ποσού από το λογαριασμό αυτό (42.92) στην πίστωση του λογαριασμού 42.00.

(θ) Στις περιπτώσεις που δεν εφαρμόζονται τα προεκτεθέντα, αλλά ο συμψηφισμός των ζημιών αποτιμήσεως με τη διαφορά («υπεραξία») αναπροσαρμογής γίνεται διαφορετικά, με συνέπεια η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως και ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων να μην εμφανίζουν τους λογαριασμούς και τα ποσά που προβλέπονται

από τα σχετικά υποδείγματα και τις διατάξεις του κωδ. Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ., τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να περιλάβει σχετική παρατήρηση Ελέγχου και να αναφέρει και ποίο έπρεπε να είναι, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, το ποσό του κονδυλίου «Καθαρά αποτελέσματα (Κέρδη ή ζημίες) χρήσεως προς φόρων».

(ι) Στις διατάξεις του άρθρου 28 Ν. 3091/2002 περιλαμβάνεται και το ότι «σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του σχηματιζόμενου πιο πάνω αποθεματικού, θα φορολογείται αυτό με βάση τις γενικές διατάξεις».

Επισημαίνεται ότι το πιο πάνω «αποθεματικό» δεν αντιπροσωπεύει πραγματικό αποθεματικό, ερχόμενο από πραγματικά κέρδη (βλ. και Γνωμ. ΕΣΥΛ 215/2169/1994) και συνεπώς, σε τυχόν περίπτωση διανομής του ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να περιλάβει σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'

- 1. Στο παράδειγμα της παραγρ. 2(ζ), γίνεται δεκτό ο Πίνακας Διάθεσης να συντομευτεί ως εξής:**

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

(86.99)	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	200.000
(41.07.XX) Πλέον:	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 28 Ν. 3091/2002 προς συμψηφισμό ζημιών αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων (ως σημ. X κάτω από τον ισολογισμό)	<u>2.300.000</u>
	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων, μετά την απόλειψη των ανωτέρω ζημιών.	<u>2.500.000</u>

- 2. Στο παράδειγμα της παραγρ. 2 (η), γίνεται δεκτό ο Πίνακας Διαθέσεως να συντομευτεί ως εξής:**

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

(86.99)	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	200.000
(41.07.XX)	<u>Πλέον:</u> Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων άρθρου 28 Ν. 3091/2002» προς μερικό συμψηφισμό ζημιών αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων (ως σημ. X κάτω από τον ισολογισμό	1.800.000
41.02.95)	<u>Πλέον:</u> Ακάλυπτη ζημία αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων μεταφερόμενη στο τακτικό αποθεματικό για μελλοντικό συμψηφισμό, συμφωνά με το άρθρο 38 Ν. 2238/1994	500.000
(42.9)	<u>Μείον:</u> Κράτηση μη διανεμητέων κερδών σε ειδικό λογαριασμό των Αποτελεσμάτων εις νέο Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων, μετά την κατά τα άνω Απάλειψη ζημιών	500.000 2.000.000

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β'

1. Στο παράδειγμα της παραγρ. 2 (ζ), γίνεται δεκτό ο Πίνακας Διάθεσης να συντομευτεί ως εξής:

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

(86.99)	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	200.000
(41.07.XX)	<u>Πλέον:</u> Συμψηφισμός άρθρου 28 ν. 3091/2002 (ως σημ. αρ. X) Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων, μετά κατά τα άνω απάλειψη των ζημιών αποτελέσματα^ συμμετοχών και χρεογράφων	2.300.000 2.500.000

2. Στο παράδειγμα της παραγρ. 2 (η), γίνεται δεκτό ο Πίνακας Διαθέσεως να συντομευτεί ως εξής:

Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

(86.99)	Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	200.000
(41.07'.XX)	<u>Πλέον:</u> Μερικός Συμψηφισμός άρθρου 28 ν. 3091/2002 (ως σημ. αρ. X)	1.800.000
(41.02.95)	<u>Πλέον:</u> Ακάλυπτο μέρος του κατά τα άνω συμψηφισμού σε μείωση τακτικού αποθεματικού σύμφωνα με το άρθρο 38 Ν. 2238/1994	500.000
(42.92)	<u>Μείον:</u> Κράτηση μη διανεμητέων κερδών σε ειδικό λογαριασμό Αποτελεσμάτων εις νέο Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων, μετά την κατά τα άνω απάλειψη των ζημιών αποτίμησης συμμετοχών και Χρεογράφων	500.000 2.000.000

Αναπροσαρμογή Αξίας Γηπέδων και Κτιρίων. Χρόνος Αναπροσαρμογής (άρθρο 21, Ν. 2065/1992)

Πως πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή

Η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με λογιστικές εγγραφές οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία των επιχειρήσεων μέχρι 31/12/2004 ανεξάρτητα από το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού (άρθρο 21, παρ. 1, Ν. 2065/1992, Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ. 1127/2004).

Γήπεδα

Ως γήπεδα νοούνται και οι ανήκουσες σε αυτά αγροτικές εκτάσεις ή αγροτεμάχια τα οποία οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύονται με καλλιέργειες και γεωργικές εν γένει εργασίες (Σ.τ.Ε. 3374/1992).

Κτίρια

Έκτος από τα κτίρια σε αναπροσαρμογή υπόκεινται:

- α. Οι εγκαταστάσεις του κτιρίου (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές κ.τ.λ.).
- β. Οι προσθήκες και οι βελτιώσεις των κτιρίων.

Οι ανωτέρω αξίες αναπροσαρμόζονται, με το συντελεστή του έτους που πραγματοποιήθηκαν, όταν συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια.

Δρόμοι, περιφράξεις κ.λπ. πάγιες εγκαταστάσεις

Λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις με χαρακτηριστικά ακινήτου (περίφραξη, οδοί προσπέλασης, ανόρυξη φρέατος κ.λπ.) δεν αναπροσαρμόζονται. Επίσης, δεν αναπροσαρμόζονται μεταλλικά περίπτερα, υπόστεγα, γεμιστήρες βαρελιών (Διοικ. Εφ. Αθηνών 1802/1981)

Δίκτυο επιχειρήσεων ύδρευσης

Δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή η αξία αγωγών (δικτύων) ύδρευσης και αποχέτευσης, οι υπόγειες δεξαμενές, καθώς και ο μηχανολογικός εξοπλισμός των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης (Υπ. Οικονομικών 1012522/πολ. 1152/1993 ΔΦΝ1993 σελ. 999).

Κτίρια ημιτελή

Προκειμένου για κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι 31.12.2003, οι δαπάνες ανέγερσης αυτών δεν θα αναπροσαρμοσθούν, επειδή για τα ημιτελή κτίρια χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος αποπεράτωσης αυτών.

Κτίρια με δύο άδειες οικοδομήσεως

Ο υπολογισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας των κτιρίων θα γίνει χωριστά για κάθε μέρος του όλου κτιρίου το οποίο έχει ανεγερθεί με χωριστή άδεια οικοδομήσεως και σε διαφορετικό χρόνο (Υπ. Οικονομικών Ε. 5912/1977).

Η ανέγερση κτιρίου που διαρκεί περισσότερα έτη

Όταν η ανέγερση κτιρίου διαρκεί περισσότερα από ένα έτη, χρόνος κτήσης του κτιρίου θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή του.

Ψιλή κυριότητα

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η ψιλή κυριότητα (Υπ. Οικονομικών Π. 3864/1200/1982 και 1112918/πολ. 1248/1992).Ψ

Ακίνητα που δεν αναπροσαρμόζονται

Δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

- α. Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων.
- β. Τα κτίρια που ανηγέρθηκαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι τελικά περιέρχονται στον κύριο του εδάφους (Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ. 1127/2004).
- γ. Τα ακίνητα που δεν υπάρχουν στην επιχείρηση κατά το χρόνο αναπροσαρμογής λόγω πωλήσεως, καταστροφής, κ.λπ.

- δ. Οι λυόμενες κατασκευές (Σ.τ.Ε. 1586/1980).
- ε. Τα ακίνητα που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως χρηματοδοτικής μίσθωσης για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η σύμβαση (άρθρο 20, παρ. 1, τρίτο εδάφιο Ν. 2065/1992 όπως προστέθηκε με το άρθρο 27, παρ. 7, Ν. 2682/1999).

Η τεχνική της αναπροσαρμογής

Η διαδικασία για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 2004, καθορίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 2, του Ν. 2065/1992, με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004 το κείμενο της οποίας δημοσιεύεται στο τέλος του παρόντος ενημερωτικού δελτίου.

Σύμφωνα με την άνω απόφαση η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με τους εξής συντελεστές:

Χρόνος κτήσεως ακινήτων	Συντελεστές αξίας Αναπροσαρμογής	
	Γηπέδων	Κτιρίων
- Μέχρι 31.12.1999	1,45	1,35
- Το έτος 2000	1,40	1,35
- Το έτος 2001	1,35	1,30
- Το έτος 2002	1,30	1,25
- Το έτος 2003	1,25	1,20
- Το έτος 2004	—	—

Ακίνητα εντός σχεδίου πόλεως

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων το άρθρο 21, παρ. 3, πρώτο εδάφιο του Ν. 2065/1992 αναφέρει ότι η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής όπως αυτή προκύπτει με βάση τις τιμές ζώνης που ισχύουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Για την αναπροσαρμογή του έτους 2004 για την εφαρμογή της άνω διάταξης του άρθρου 21, παρ. 3, Ν. 2065/1992 καθορίστηκε ότι ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004, παρ. 7).

Ακίνητα εκτός σχεδίου πόλεως

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών προκύπτει αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, αρχικά το Υπ. Οικονομικών είχε δεχθεί ότι μπορεί να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου η μικρότερη πραγματική (άρθρο 21, παρ. 3, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2065/1992). Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας γίνεται από την επιχείρηση 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 Δ.Ο.Υ. ή από άλλη Δ.Ο.Υ., εκτίμηση αξίας από τραπεζικούς οργανισμούς για λήψη δανείου κ.λπ., Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ. 1127/2004).

Επειδή στην πράξη είναι δυσχερής ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας για τα ακίνητα εκτός σχεδίου πόλεως, το Υπ. Οικονομικών έκανε δεκτό ότι η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων αυτών η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται στην απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν. 1249/1982 (Υπ. Οικονομικών 1099486/πολ. 1142/2004).

Για την αναπροσαρμογή του έτους 2004 τα ανώτερο;» ισχύουν για όλα τα ακίνητα τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) είτε ισχύει στις περιοχές των άνω ακινήτων το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των, είτε όχι (Απόφαση Οικονομικών

1091653/πολ. 1121/2004).

Ακίνητα με αξία κτήσεως μεγαλύτερη της αντικειμενικής

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή εντός σχεδίου πόλεως στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, είναι δυνατόν η αξία κτήσεως των άνω ακινήτων κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να είναι μεγαλύτερη της αντίστοιχης αντικειμενικής. Στην περίπτωση αυτή δεν γίνεται αναπροσαρμογή (Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ. 1127/2004).

Αξία υποκείμενη σε αναπροσαρμογή (άρθρο 22, Ν. 2065/1992)

Αξία κτήσεως ακινήτων

♦ Ακίνητα η αξία των οποίων αναπροσαρμόστηκε το έτος 2000.

Για τα ακίνητα που οι επιχειρήσεις είχαν αποκτήσει μέχρι και την 31.12.1999 ως αξία κτήσεως θα ληφθεί η αξία η οποία προέκυψε από την αναπροσαρμογή του έτους 2000.

♦ Ακίνητα η αξία των οποίων δεν είχε αναπροσαρμοσθεί το έτος 2000.

Εάν κάποιες επιχειρήσεις δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2000, ως αξία κτήσεως των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι 31.12.1999 θα ληφθεί αυτή που είχε εμφανισθεί στα βιβλία κατά το κρίσιμο αυτό χρόνο (31.12.1999).

♦ Ακίνητα τα οποία η επιχείρηση αγόρασε κατά τα έτη 2000 έως 2003.

Η αξία των ακινήτων αυτών θα αναπροσαρμοσθεί βάσει του συντελεστού του έτους αγοράς. Ως αξία κτήσεως των ακινήτων λαμβάνεται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Σημειώνεται ότι η αξία κτήσεως των ακινήτων δεν προσαυξάνεται με τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, δικηγορικά, κ.λ.π. έξοδα) (άρθρο 28, παρ. 4, περ.β,Κ,Β.Σ.).

Ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης.

♦ Ακίνητα τα οποία η επιχείρηση ιδιοκατασκεύασε κατά τα έτη 2000 έως 2003.

Για τα ακίνητα τα οποία οι επιχειρήσεις ιδιοκατασκεύασαν ως αξία κτήσεως λαμβάνεται το κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής (άρθρο 43, παρ. 5, περ. γ, Ν. 2190/1920) το οποίο αναπροσαρμόζεται με βάση το συντελεστή του έτους αποπεράτωσης της κατασκευής.

♦ Προσθήκες και βελτιώσεις επί ακινήτων κατά τα έτη 2000 έως 2003.

Η αξία των προσθηκών και βελτιώσεων αναπροσαρμόζεται βάσει του συντελεστή του έτους αποπεράτωσης τους. Ως αξία κτήσεως αυτών λαμβάνεται το ποσό που αναγράφεται στα δικαιολογητικά.

♦ Ακίνητα τα οποία προήλθαν από μετασχηματισμό.

Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 ή του Ν. 2166/1993 από 1.1.2000 και μετά ως αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης (Απόφαση Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004, παρ. 5).

Η άνω αξία αναπροσαρμόζεται ως εξής:

α) Για τα ακίνητα που προήλθαν από μετασχηματισμό βάσει του Ν.Δ. 1297/1972 με το συντελεστή του έτους του μετασχηματισμού. Ως αξία καταχωρηθείσα στα βιβλία της προελθούσας από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρείας θα ληφθεί η αξία την οποία έχει καθορίσει η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920.

β) Για τα ακίνητα που προήλθαν από μετασχηματισμό βάσει του Ν.

2166/1993, οι επιχειρήσεις θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους συντελεστές του έτους αποκτήσεως των ακινήτων από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις. Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα στην παρούσα παρ. β ισχύουν και για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες 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 κατεφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997, δηλαδή με τις λογιστικές αξίες των βιβλίων και όχι μετά από εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920.

♦ Αποσβέσεις κτιρίων

Οι αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) οι οποίες έχουν διενεργηθεί επί της αξίας κάθε αναπροσαρμοζόμενου κτιρίου μέχρι 31/12/2003 (για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 31/12) ή μέχρι 30/6/2004 (για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 30/6) θα αναπροσαρμόσουν με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους αναπροσαρμόζονται τα κτίρια ή οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων κτιρίων.

Εάν 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 αναπροσαρμόσουν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Εάν η επιχείρηση δεν έχει διενεργήσει αποσβέσεις ολικά ή μερικά τότε θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που τις άνω ημερομηνίες έχει καταχωρίσει στα λογιστικά βιβλία της.

♦ Επιχορηγήσεις κτιρίων

Προκειμένου για επενδύσεις σε κτίρια που έχουν επαχθή στο σύστημα των κρατικών επιχορηγήσεων οι επιχειρήσεις θα αναπροσαρμόσουν με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής της αξίας του κτιρίου:

1. Το συνολικό κόστος του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί

2. Τις συνολικές αποσβέσεις του άνω κτιρίου που έχουν διενεργηθεί μέχρι την προηγούμενη χρήση.
3. Το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 “Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία των επιχειρήσεων κατά το έτος της αναπροσαρμογής και έχει προκύψει μετά την αφαίρεση των αναλογουσών αποσβέσεων επί του ποσού των επιχορηγήσεων μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Εμφάνιση κεφαλαιοποίησης υπεραξίας (άρθρο 23, Ν. 2065/1992)

Συμφηφισμός λογιστικής υπεραξίας με λογιστικές ζημίες

Οι επιχειρήσεις οι οποίες αναπροσάρμοσαν το έτος 2004 τα ακίνητα βάσει του Ν. 2065/1992 υποχρεούνται από την ίδια νομοθεσία:

1. να καλύψουν τις λογιστικές ζημίες που υπάρχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, και
2. το υπόλοιπο να το κεφαλαιοποιήσουν χωρίς να καταβληθεί φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ. 1127/2004).

Νομική Μορφή Επιχειρήσεις	Χρόνος Κεφαλαιοποίησης υπεραξίας
Ατομική	Κατά το χρόνο αναπροσαρμογής
Ομόρρυθμες-Ετερόρρυθμες εταιρείες αναπροσαρμογής	Εντός 2 ετών από το χρόνο
Ε.Π.Ε	Εντός 2 ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων
Α.Ε.	Εντός 2 ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας είτε και με τους 2 τρόπους
Συνεταιρισμοί	Εντός 2 ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας
Αλλοδαπές εταιρείες και επιχ/σεις παθητικού με τίτλο «Διαφορές Αναπροσαρμογής» ή μπορεί να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού «Κεφάλαιο», αν υπάρχει του υποκαταστήματος, χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί καμμία ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού.	Μεταφέρεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό του

Συνέπειες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω επιχειρήσεις δεν πραγματοποιήσουν μέσα στους άνω χρόνους την αύξηση του κεφαλαίου επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 56 του κωδ. Ν. 2190/1920.

Ονομαστικοποίηση μετοχών

Εάν λόγω της αναπροσαρμογής, του έτους 2004, η σχέση: αξία κτήσεως ακινήτων ανώνυμης εταιρείας με μετοχές ανώνυμες προς τα κεφάλαια τους, έγινε μεγαλύτερη του 60%, η εν λόγω εταιρεία δεν υποχρεούται να ονομαστικοποιήσει τις ανώνυμες μετοχές της για τη χρήση 2004. Εάν όμως η άνω σχέση υφίσταται και την 31.12.2005, τότε πλέον γεννάται η υποχρέωση ονομαστικοποίησης των μετοχών.

Φορολογία υπεραξίας **(άρθρο 24 Ν. 2065/1992)**

Γενικά περί του φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής των ακινήτων.

Με τις διατάξεις ου άρθρου 24 του Ν. 2065/1992 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας, όπως και το ποκείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας. Επίσης με το άρθρο 28 του Ν. 091/2002 το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2%.

Ο φόρος στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της επιχείρησης, δεν αποτελεί φόρο επί της περιουσίας της επιχείρησης, αλλά φόρο επί της υπεραξίας των ακινήτων της, η οποία υπεραξία θεωρείται εισόδημα. Δηλαδή ο φόρος επί της υπεραξίας ακινήτων είναι ένας φόρος εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 1066/1989).

Η φορολογική πρακτική δέχεται ότι, στην περίπτωση που δεν υπάρχει ρητή δια τάξη που να απαλλάσσει την υπεραξία από αναπροσαρμογή των ισολογισμών, η υπεραξία αυτή θα υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρο 28 παρ. 3.ζ του Ν. 2238/1994 θεωρούμενη ως αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Εάν το σχετικό με την αναπροσαρμογή νομοθέτημα υποβάλλει σε φόρο την υπεραξία παγίου κεφαλαίου, θα ισχύσει ο φόρος του ειδικού νομοθετήματος. Εάν όμως η επιχείρηση εφαρμόσει συντελεστή αναπροσαρμογής μεγαλύτερο από το νόμιμο συντελεστή, τότε, όπως αποφάνθηκε η νομολογία⁰⁰ γεννάται ζήτημα να υπαχθεί η υπεραξία σε φόρο κατά το άρθρο 28 παρ. 3ζ του Ν. 2238/1994 για τη διαφορά που αντιστοιχεί στο ποσό υπέρβασης του συντελεστή αναπροσαρμογής (Υπ. Οικονομικών 1003991/2003 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2003 σελ. 154).

Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος και δεν εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη. Κατά τη γνώμη μας, ο άνω φόρος εισοδήματος είναι εταιρικό βάρος το οποίο με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν βαρύνει το λειτουργικό κόστος, δηλαδή δεν διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσεως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως αλλά από τα καθαρά κέρδη της

χρήσεως. Συνεπώς πρέπει να εμφανισθεί αρχικά στο λογαριασμό 63.00.02 «Φόρος εισοδήματος μ. συμψηφιζόμενος - φόρος υπεραξίας άρθρου 24 Ν. 2065/1992 ή φόρος υπεραξία άρθρου 28, Ν. 3091/2002» και στη συνέχεια (στο τέλος της χρήσεως) να μεταφερθεί στο λογαριασμό 88.09 «Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι». Σημειώνεται ότι το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, συστήνει όπως ο φόρος αυτός καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.11 «Φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων»

Η φορολογική υπεραξία ταυτίζεται με τη λογιστική - Η φορολογική υπεραξία μπορεί να συμψηφισθεί με φορολογικές ζημίες εισοδήματος

Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2065/1992 παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάσει τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

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

Συντελεστές φορολογίας

Το υπόλοιπο ποσό της άνω φορολογικής υπεραξίας φορολογείται με τους εξής συντελεστές: α) Γήπεδα 2% β) Κτίρια 8%

Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Εξαιρετικά στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και στις επιχειρήσεις Οψιτηρίδ τα γήπεδα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- α) Γήπεδα χρησιμοποιούμενα από την ξενοδοχειακή επιχείρηση. Τα γήπεδα αυτά αναπροσαρμόζονται κανονικά με βάση τους συντελεστές της απόφασης του Υπ. Οικονομικών 1091653/πολ. 1121/2004, αλλά

φορολογείται το 50% της προκύπτουσας υπεραξίας.

β) λοιπά γήπεδα όπου υπόκειται σε φορολογία ολόκληρο το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας.

Φόρος υπεραξίας

Ο φόρος υπεραξίας βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως.

Δήλωση υπεραξίας, καταβολή φόρου (άρθρα 25, 26 Ν. 2065/1992)

Υποβολή δήλωσης

Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των 880 ευρώ. Η δήλωση υποβάλλεται:

- α) Από το φυσικό πρόσωπο ή το νόμιμο αντιπρόσωπο του και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου από τους κληρονόμους αυτού.
- β) Από το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.

Στην περίπτωση που η προκύπτουσα υπεραξία είναι μικρότερη των ευρώ 880, τότε η επιχείρηση θα προβεί με λογιστι-κε'ς εγγραφές στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, αλλά δεν υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου υπεραξίας και να καταβάλει φόρο.

Αρμόδια ΔΟΥ

Αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου είναι η ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης.

Χρόνος υποβολής δήλωσης

Η δήλωση υποβάλλεται στην άνω ΔΟΥ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες του επομένου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

Καταβολή φόρου

Ο φόρος που οφείλεται με βάση την άνω δήλωση καταβάλλεται σε τέσσερις δόσεις ως εξής (υποθέτουμε ότι η αναπροσαρμογή έγινε 31.12.2004):

<u>Δόση</u>	<u>Χρόνος καταβολής φόρου</u>
1η	Ταυτόχρονα με την υποβολή της άνω δήλωσης (μέχρι 31.1.2005)
2η	Μέχρι 31.7.2005
3η	Μέχρι 31.1.2006
4η	Μέχρι 31.7.2006

Συνέπειες εάν η επιχείρηση διαλυθεί η μειωθεί το κεφάλαιο

Σε περίπτωση διάλυσης των εταιρειών οι οποίες αναπροσάρμοσαν τα ακίνητα ή μειώσουν το κεφάλαιο πριν από την πάροδο πέντε ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992.

Μετασχηματισμός επιχειρήσεων

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυσης νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

Διανομή δωρεάν μετοχών

Οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιρειών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε με βάση τις διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (άρθρα 20 έως 27 Ν. 2065/1992) υποχρεούνται να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές. Το ποσό της υπεραξίας που τυχόν θα προκύψει εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού (ή διαφορά αναπροσαρμογής αξίας συμμετοχών και χρεογράφων) και για το ποσό αυτό δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης. Δηλαδή, οι λαμβανόμενες χωρίς αντάλλαγμα νέες μετοχές καταχωρούνται με την ονομαστική τους αξία, με την εξής λογιστική εγγραφή.

<u>Κωδικός</u>	<u>Λογαριασμός</u>		<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
18.00	«Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ή			
18.01	«Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» ή			
34.00	«Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού» ή			
34.01	«Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού»	XXXX		
41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων			
41.06.00	Διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας μετοχών Α.Ε. βάσει του Ν. 2065/1992			XXXX

Αιτιολογία: Δωρεάν μετοχές από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακίνητων της Α.Ε ... βάσει των διατάξεων του νόμου 2065/1992.

Έλεγχος δηλώσεων. Βεβαίωση φόρου

Οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων σχετικά με τη βεβαίωση του προκύπτοντος φόρου, τον έλεγχο των δηλώσεων, την επιβολή κυρώσεων κ.λπ. ισχύουν και για το φόρο υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (άρθρο 26, παρ. 5, Ν. 2065/1992).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

Παραδείγματα

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Παράδειγμα 1ο (ποσά σε χιλιάδες)

Ανώνυμη εμπορική εταιρεία την 31.12.2004 έχει στην κυριότητα της ένα ακίνητο εντός σχεδίου πόλεως όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Το άνω ακίνητο το απέκτησε το έτος 2000 και αποτελείται από γήπεδο αξία κτήσεως ευρώ 20.000 και κτίριο αξία κτήσεως ευρώ 100.000 επί του οποίου έχουν υπολογισθεί αποσβέσεις μέχρι 31.12.2003 με συντελεστή 5% ευρώ 20.000. Στις 31.12.2004 συνέταξε τον παρακάτω προσωρινό ισολογισμό και στη συνέχεια προέβει σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει των συντελεστών της απόφασης Υπ. Οικονομικών 1091653/ πολ. 1121/2004 συντάσσοντας τον οριστικό ισολογισμό 31.12.2004. Σημειώνεται ότι οι αναπροσαρμοσμένες αξίες ακινήτων είναι μικρότερες των αντίστοιχων αντικειμενικών αξιών αυτών.

Προσωρινός

Ενεργητικό		Ισολογισμός 31.12.2004		Παθητικό	
Αξία	Αποσβέσεις Αναπόσβεστο	υπόλοιπο	Ίδια κεφάλαια:		
κτήσεως			Μετ. κεφάλαιο	200.000	
Γήπεδα	20.000	20.000	Αποθεματικά	200.000	
Κτίρια	100.000	80.000	Διαφορά αναπροσαρμογής	-	
		100.000	Κέρδος 2004 (προ αποσβέσεων)	<u>100.000</u>	
			Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	<u>500.000</u>	
Λοιπά		900.000	Υποχρεώσεις	<u>500.000</u>	
		1.000.000		<u>1.000.000</u>	

Οριστικός

Ενεργητικό			Ισολογισμός 31.12.2004	Παθητικό	
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο		
Γήπεδα	28.000	-	28.000	Ίδια κεφάλαια:	
Κτίρια	135.000	33.750	101.250	Μετ. κεφάλαιο	200.000
			129.250	Αποθεματικά	200.000
				Διαφορά αναπροσαρμογής	36.000
Λοιπά			900.000	Κέρδος 2004	100.000
			1.029.250	μείον: Αποσβέσεις (135.000x5%)	(6.750)
				μείον: Φόρος υπεραξίας	(2.400)
				Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	526.850
				Υποχρεώσεις	502.400
					1.029.250

Υπολογισμός Λογιστικής και Φορολογικής Υπεραξίας

Ακίνητα	Αξία κτήσεως	Αναπροσαρμοσμένη αξία	Υπεραξία (Λογιστική και Φορολογική)	Φόρος υπεραξίας	
				%	Ευρώ
Γήπεδα	20.000 x 1,40	28.000	8.000	2%	160
Κτίρια: Αξία κτήσεως Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2004 Υπεραξία	100.000x1,35 20.000 x 1,35	135.000 27.000	35.000 (7.000) 28.000	8%	2.240
Σύνολο			36.000		2.400

Επίσης οι αποσβέσεις της χρήσεως 2004 δρχ. 33.750 αναλύονται ως εξής:

Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις μέχρι 31.12.2003	ευρώ
27.000	
πλέον: Αποσβέσεις χρήσεως 2004 (135.000 χ 5%)	ευρώ
6.750	
<u>Σύνολο:</u>	<u>ευρώ</u>
<u>33.750</u>	

Οι λογιστικές εγγραφές καταχωρίσεως της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων είναι η εξής:

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο (πόλη..., οδός..., αρ...)	8.000	
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής		
	- Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004		8.000

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.2004 βάσει του Ν. 2065/1992.

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα		
11.00	Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο (πόλη..., οδός..., αρ...)	35.000	
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής		
	- Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004		35.000

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.2004 βάσει του Ν. 2065/1992.

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004	7.000	
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		7.000

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.2004 βάσει του Ν. 2065/1992.

Μετά τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο ευρώ 36.000, το οποίο στη συνέχεια θα μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέχρι 31.12.2006.

Παράδειγμα 2ο (ποσά σε χιλιάδες)

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία την 31.12.2004 έχει στην κυριότητα της ένα ακίνητο εντός σχεδίου πόλεως όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα της αξίας των ακινήτων. Το άνω ακίνητο το απέκτησε το έτος 2000 και αποτελείται: α) από γήπεδο αξίας κτήσεως ευρώ 80.000 (η αντικειμενική αξία του γηπέδου την 31.12.2004 είναι ευρώ 96.000 ενώ η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι $80.000 \times 1,40 =$ ευρώ 112.000) και β) από κτίριο το οποίο αποπερατώθηκε το έτος 2001 αξίας κτήσεως ευρώ 200.000 (η αντικειμενική αξία του κτιρίου την 31.12.2004 είναι ευρώ 240.000 ενώ η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι $200.000 \times 1,30 =$ ευρώ 260.000). Το κτίριο επιχορηγήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο με το ποσό ευρώ 100.000 και το εμφανιζόμενο στο λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» υπόλοιπο ευρώ 60.000 είναι πριν τη διενέργεια των αποσβέσεων της χρήσεως 2004. Επί του κτιρίου έχουν υπολογισθεί αποσβέσεις μέχρι 31.12.2003 με συντελεστή 8% ευρώ 80.000. Την 31.12.2004 η άνω ανώνυμη εταιρεία συνέταξε τον παρακάτω προσωρινό ισολογισμό και στη συνέχεια προέβει σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει των άρθρων 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 συντάσσοντας τον οριστικό ισολογισμό 31.12.2004.

Σημειώνεται ότι η άνω ανώνυμη εταιρεία έχει μεταφερόμενη φορολογική ζημία ευρώ 7.000 την οποία, όμως, δεν επιθυμεί να συμψηφίσει με τη φορολογική υπεραξία αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων ευρώ 28.000.

Προσωρινός

Χρέωση		Ισολογισμός 31.12.2004		Πίστωση	
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις Αναπόσβεστο υπόλοιπο		Ίδια κεφάλαια:	
Γήπεδα	80.000	80.000		Μετ. κεφάλαιο	150.000
Κτίρια	200.000	80.000	<u>120.000</u>	Αποθεματικά	140.000
			200.000	Επιχορηγήσεις	60.000
				Διαφορά αναπροσαρμογής	-
				Κέρδος χρήσεως 2004 (προ αποσβέσεων)	<u>50.000</u>
				Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	400.000
Λοιπά		<u>800.000</u>		Υποχρεώσεις	<u>600.000</u>
		<u>1.000.000</u>			<u>1.000.000</u>

**Οριστικός
Ισολογισμός 31.12.2004**

Χρέωση		Πίστωση	
Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις Αναπόσβεστο υπόλοιπο	Ίδια κεφάλαια:	
Γήπεδα 96.000	96.000	Μετ. κεφάλαιο	150.000
Κτίρια 240.000	115.200	Αποθεματικά	140.000
	124.800	Επιχορηγήσεις	72.000
	220.800	μείον: Απόσβεση 2004	(5.760)
		Διαφορά αναπροσαρμογής	28.000
		Κέρδος χρήσεως 2004	50.000
		μείον: Αποσβε'σεις (240.000x8%) =	(19.200)
		<u>Πλέον: Επιχορηγήσεις (72.000x8%) =</u>	5.760
		<u>μείον: Φόρος υπεραξία</u>	1.280
		Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	419.520
Λοιπά	<u>800.000</u>	Υποχρεώσεις	601.280
	1.020.800		1.020.800

Υπολογισμός Λογιστικής και Φορολογικής Υπεραξίας

Ακίνητα	Αξία κτήσεως	Αναπροσαρμοσμένη αξία	Υπεραξία (Λογιστική και Φορολογική)	Φόρος υπεραξίας	
				%	Ευρώ
Γήπεδα	80.000x1,20	96.000	16.000	2%	320
Κτίρια:					
- Αξία κτήσεως	200.000x1,20	240.000	40.000		
- Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2003	80.000x1,20	96.000	(16.000)		
- Επιχορηγήσεις (Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2003)	60.000x1,20	72.000	<u>(12.000)</u>		
Υπεραξία			12.000	8%	960
Σύνολο			28.000		1.280

Σημειώνεται ότι επειδή το ακίνητο είναι εντός σχεδίου πόλεως και η αντικειμενική αξία 31.12.2004 του γηπέδου ευρώ 96.000 είναι μικρότερη της αναπροσαρμοσμένης (80.000 χ 1,40 = 112.000) η ανώνυμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη να αναπροσαρμόσει το άνω γήπεδο μέχρι την αντικειμενική του αξία ευρώ 96.000.

Επίσης, επειδή το ακίνητο είναι εντός σχεδίου πόλεως και η αντικειμενική αξία 31.12.2004 της αξίας κτήσεως του κτιρίου ευρώ 240.000 είναι μικρότερη της αναπροσαρμοσμένης (200.000 χ 1,30 = 260.000) η ανώνυμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη να αναπροσαρμόσει την αξία κτήσεως του κτιρίου μέχρι την αντικειμενική αξία. Ως εκ τούτου προσδιορίζεται συντελεστής αναπροσαρμογής (240.000: 200.000 =) 1,20. Με το συντελεστή αυτό θα αναπροσαρμοσθούν οι αποσβέσεις και οι επιχορηγήσεις του ίδιου κτιρίου.

Τέλος, οι αποσβέσεις της χρήσεως 2004 ευρώ 115.200 αναλύονται ως εξής:

Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις μέχρι 31.12.2003	ευρώ	96.000
Αποσβέσεις χρήσεως 2004 (240.000 χ 8%)	ευρώ	19.200
Σύνολο	ευρώ	<u>115.200</u>

Εάν υποθέσουμε ότι την 31.12.2004 η άνω ανώνυμη εταιρεία επιθυμεί να συμψηφίσει τη μεταφερόμενη φορολογική ζημία ευρώ 7.000 με τη φορολογητέα υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων ευρώ 28.000 τότε θα μερίσει την άνω φορολογική ζημία ευρώ 7.000 μεταξύ της φορολογητέας υπεραξίας γηπέδων ευρώ 16.000 και κτιρίων ευρώ 12.000. Στην περίπτωση αυτή θα προκύψει φόρος ευρώ 985 ως εξής:

Φόρος υπεραξίας γηπέδων (16.000 - 4.000) * 2%	ευρώ	265
Φόρος υπεραξίας κτιρίων (<u>12.000 - 3.000</u>) * 8%	ευρώ	720
		28.000 7.000
Σύνολο	ευρώ	<u>985</u>

Οι λογιστικές εγγραφές καταχωρίσεως της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων είναι οι εξής:

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
10	Εδαφικές εκτάσεις		
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο (πόλη..., οδός..., αρ....)	16.000	
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004		16.000

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31.12.2004 βάσει του Ν. 2065/1992.

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
11	Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα Κτίρια		
11.00	Εγκαταστάσεις κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο (πόλη..., οδός..., αρ....)	40.000	
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής- Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004		40.000

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31.12.2004 βάσει του Ν. 2065/1992.

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004 (Ν. 2065/1992)	16.000	
11	Κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα		
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα		
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια Εγκαταστάσεις κτιρίων		16.000

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31.12.2004 βάσει του Ν. 2065/1992.

31.12.2004

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων		
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων 2004 (Ν. 2065/1992)		12.000
41.10	Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων		
41.10.00	Επιχορήγηση Ν. 1892/1900 κτιρίου		12.000

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

Μετά τις άνω εγγραφές στο λογαριασμό 41.07.00 θα εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο ευρώ 28.000, το οποίο, στη συνέχεια, θα μεταφερθεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέχρι 31.12.2006.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Επίλογος

Στην παρούσα εργασία επιδιώξαμε να παρουσιάσουμε το τι ορίζει ο νόμος σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων. Γνωρίζοντας την σημαντικότητα της απεικόνισης των στοιχείων του Ισολογισμού σε αξίες οι οποίες βρίσκονται κοντά στην πραγματικότητα καθώς και τον ορθό προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος στο τέλος της χρήσης. Παραθέσαμε αναλυτικά τις διατάξεις της νομοθεσίας καθώς και πρακτικά παραδείγματα καλύπτοντας πολλές από τις πραγματικές περιπτώσεις αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων των επιχειρήσεων.

Βιβλιογραφία

- Ενημερωτικό δελτίο της ERNST YOUNG
- Αληφάντης Γεώργιος “ Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης”

Internet:

- FOROLOGIKA.GR
- TAXHEAVEN.GR