

# ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΑΡΘΡΑ 20 – 27 ΤΟΥ Ν. 2065/1992 ΠΟΥ ΘΑ ΓΙΝΕΙ ΜΕΧΡΙ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ 2008 ΚΑΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΘΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΦΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Του Ευθυμίου Χρ. Αναγνώστου / Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή  
Partner της «BDO Πρότυπος Ελληνική Ελεγκτική Α.Ε.»

## ΕΝΟΤΗΤΑ 1

### Η ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 20 – 27 ΤΟΥ Ν. 2065/1992 ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΥΠΟΥΡΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

#### 1.1 Γενικά

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 από το Υπ. Οικ. & Οικονομικών με τις εγκυκλίους 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992, 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ. 1287/2000 αντίστοιχα. Επίσης, σχετικές οδηγίες δόθηκαν και για την αναπροσαρμογή του έτους 2004 με τις εγκυκλίους 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ1121/ 17.11.2004, 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 και 1099486/11447/Β0012/ΠΟΛ. 1142/18.12.2004.

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, εκδόθηκε η **1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008** 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 έτους 2008.

Επίσης, σχετικά με αυτή την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, εκδόθηκε στη συνέχεια η **Α.Υ.Ο. 1127942/11772/Β0012/ΠΟΛ. 1173/29.12.2008**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20 - 27 του Ν. 2065/1992, στην οποία ρητά αναφέρεται ότι έχουν εφαρμογή και οι οδηγίες που δόθηκαν με την αριθ. **1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ.1127/2004** εγκύκλιό του, αφού ληφθούν βεβαίως υπόψη οι μεταβολές που ειδικότερα ρυθμίζει η ανωτέρω πρόσφατη απόφαση για την τελευταία αναπροσαρμογή.

#### 1.2 Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις

[άρθρο 20, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 & 1127942/ΠΟΛ. 1173/29.12.2008 για την τελευταία αναπροσαρμογή]

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 αντικεί-

μενο 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.

Σύμφωνα με την παρ. 3 της Α.Υ.Ο. 1127942/ 11772/Β0012/ΠΟΛ. 1173/29.12.2008, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους θα προβούν και οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, χωρίς όμως να προβούν σε κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που θα προκύψει.

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.

### **1.3 Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων – Χρόνος Αναπροσαρμογής**

**[άρθρο 21, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004, 1114301/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 & 1127942/ΠΟΛ. 1173/29.12.2008 για την τελευταία αναπροσαρμογή]**

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 31/12/2008 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 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ.1127/2004 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. & Οικον., σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις, 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. 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του έτους 2008.

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής:

1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2003, 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. 1091653/11305/ΒΟΟ12/ΠΟΛ. 1121/2004 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ – Β΄ 1808/17.11.2004) κατά το έτος 2004.
2. Για τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2004, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 2003.
3. Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 (ΦΕΚ - Α΄ 217) ή του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ - Α΄ 137) από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2004 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων 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 (Υπ. Οικ. & Οικον. εγκύκλ. αριθ. 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ.1127/2004).]
4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ενεργείται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές:

<u>Χρόνος κτήσης</u>	<u>Γήπεδα</u>	<u>Κτίρια</u>
Μέχρι και το έτος 2003:	1,40	1,35
Από 1/1/2004 έως 31/12/2004:	1,35	1,30
Από 1/1/2005 έως 31/12/2005:	1,30	1,25
Από 1/1/2006 έως 31/12/2006:	1,25	1,20
Από 1/1/2007 έως 31/12/2007:	1,20	1,15

Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2008 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

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 μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2007.

[Επομένως, και οι εταιρίες οι οποίες προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων μέσα στο έτος 2008 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007. Στην περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής, που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπείσα, συγχωνευθείσα, κ.λπ., επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο.

Για παράδειγμα η Α.Ε. «Α», προήλθε από μετατροπή της Ε.Π.Ε. «Β» μέσα στο έτος 2007, κάνοντας χρήση των διατάξεων του Ν. 2166/93 και η Ε.Π.Ε. εισέφερε στην Α.Ε. ένα βιομηχανοστάσιο, το οποίο είχε αγοράσει το έτος 2004, η ανώνυμη εταιρία θα χρησιμοποιήσει τον συντελεστή αναπροσαρμογής 1,35 για το γήπεδο και τον συντελεστή 1,30 για το κτίριο (Σημ: Στα βιβλία η αξία του βιομηχανοστασίου πρέπει να διαχωρίζεται σε αξία γηπέδου και αξία κτιρίου).

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

5. 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 πιο πάνω παραγράφου 4, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

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 31/12/2007, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 30/6/2008 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. 299/2003 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31/12/2007 ή 30/6/2008, 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 31/12/2007 ή 30/6/2008, 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 31/12/2007 ή 30/6/2008, 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.

6. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο.

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.

**α. Αναπροσαρμογή ακινήτων εντός σχεδίου πόλεως**

Με την παρ. 5 της αριθ. 1114301/11543/B0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 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.

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 δύναται 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.

**β. Αναπροσαρμογή ακινήτων εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού)**

Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού), η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής της ανωτέρω Απόφασης, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν. 1249/1982. [Με την παρ. 3 της αριθ. 1099486/11447/B0012/ΠΟΛ. 1142/18.12.2004 εγκυκλ. του Υπ. Οικ. & Οικον. επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το ν. 1473/1984 και το ν. 2386/1996, προσδιορίσθηκε η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζομένων ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, με βάση συγκεκριμένες τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομειώσης (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κλπ.)]

Περαιτέρω, με την παρ. 2 της αριθ. 1127942/11772/B0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι, 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 που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν. 1249/1982 (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κ.λπ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακι-

νήτων λαμβάνεται η τελευταία, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

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 2008, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31/12/2007. Επομένως, σε αναπροσαρμογή, υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007 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 31/12/2007, 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 προσανέξει 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 & 1097930/ΠΟΛ. 1127/2004 εγκύκλιοι).

Επειδή, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία έχουν αποκτηθεί από τις επιχειρήσεις μέχρι την 31/12/2007 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, οινοδεξαμενές, κτλ.).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

#### **Παράδειγμα 1ο**

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2008 έχει, μεταξύ άλλων, στην κυριότητά της ένα κτίριο αξίας 120.000 ευρώ που απέκτησε το έτος 2004 και ένα άλλο κτίριο αξίας 80.000 ευρώ που απέκτησε στο έτος 2005.

Για το δεύτερο κτίριο, η εταιρία δαπάνησε στο έτος 2006 για βελτιώσεις και προσθήκες το ποσό των 15.000 ευρώ.

Η αξία των δύο αυτών κτιρίων ανέρχεται την 31/12/2008, 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 2007 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 2004 θα πολλαπλασιασθεί η τιμή κτήσης αυτού (120.000 ευρώ) με τον συντελεστή 1,30, δηλαδή θα έχουμε (120.000 X 1,30 =) 156.000 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 31/12/2007 με τον συντελεστή που προβλέπεται για την αναπροσαρμογή των κτιρίων, δηλαδή θα έχουμε (24.000 X 1,30 =) 31.200 ευρώ.

- β) Για το κτίριο που απέκτησε η εταιρία το έτος 2005 θα πολλαπλασιασθεί η αξία κτήσης αυτού (80.000 ευρώ) με τον συντελεστή 1,25, δηλαδή (80.000 X 1,25 =) 100.000 ευρώ. Για τις βελτιώσεις - προσθήκες που έγιναν στο κτίριο αυτό στο έτος 2006, θα πολλαπλασιασθεί το ποσό των 15.000 ευρώ με τον συντελεστή 1,20, δηλαδή θα έχουμε (15.000 X 1,20 =) 18.000 ευρώ. Επειδή η αντικειμενική αξία του κτιρίου είναι 135.000 ευρώ, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή που προέκυψε βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής, δηλαδή (100.000 + 18.000 =) 118.000 ευρώ.

Οι διενεργηθείσες μέχρι 31/12/2007 αποσβέσεις θα αναπροσαρμοστούν ως εξής:

$$\begin{aligned}(14.000 - 1.500) &= 12.500 \times 1,25 = 15.625 \\ 1.500 \times 1,20 &= \underline{1.800} \\ \text{Σύνολο:} & \underline{17.425}\end{aligned}$$

### **Παράδειγμα 2ο**

Ανώνυμη εταιρία που κλείνει ισολογισμό την 31/12/2008 έχει στην κυριότητά της γήπεδο «εκτός σχεδίου πόλεως», που είχε αγοράσει αντί 80.000 ευρώ το έτος 2001. Η αναπροσαρμοσμένη αξία του μετά την αναπροσαρμογή του έτους 2004 ανερχόταν σε 108.000 ευρώ (80.000 X 1,35). Επί του οικοπέδου αυτού ανήγειρε το έτος 2004 κτίριο συνολικού κόστους 240.000 ευρώ.

Η πραγματική αξία του οικοπέδου, βάσει επισήμων αποδεικτικών στοιχείων της εταιρίας, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31/12/2008) ανέρχεται σε 140.000 ευρώ, ενώ η αξία του κτιρίου σε 260.000 ευρώ.

Η ανώνυμη εταιρία πραγματοποίησε μέχρι την 31/12/2007 αποσβέσεις επί του κτιρίου 48.000 ευρώ συνολικά.

Περαιτέρω, το έτος 2006 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 (31/12/2008), 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 2001, η αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, η οποία προκύπτει με βάση το συντελεστή προσαρμογής της Α.Υ.Ο. 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 και ανέρχεται στο ποσό των 151.200 ευρώ (ήτοι: 108.000 X 1,40), περιορίζεται υποχρεωτικά στο ύψος των 140.000 ευρώ, δηλαδή στην πραγματι-

κή του αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, σύμφωνα με ρητή διατύπωση της ανωτέρω απόφασης.

- β) Για το κτίριο, που ανήγειρε στο πιο πάνω οικόπεδο το έτος 2004, η αναπροσαρμοσμένη αξία των 312.000 ευρώ, (240.000 X 1,30) περιορίζεται επίσης στο ύψος των 260.000 ευρώ, δηλαδή στην πραγματική του αξία χωρίς να ληφθεί υπόψη το ποσό των 312.000 ευρώ. Αυτό έχει ως συνέπεια, η αναπροσαρμογή να έχει γίνει ουσιαστικά με το μειωμένο συντελεστή 1,083 (ήτοι: 260.000 / 240.000).

Ο συντελεστής αυτός αναπροσαρμογής που προκύπτει θα είναι και ο συντελεστής με τον οποίο θα αναπροσαρμοσθούν οι διενεργηθείσες αποσβέσεις. Δηλαδή, οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν στο ύψος των 51.984 ευρώ (48.000 x 1,083).

- γ) Για το οικόπεδο που η εταιρία αγόρασε το έτος 2006, η αναπροσαρμοσμένη αξία 143.750 ευρώ (115.000 x 1,25) περιορίζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, στο ποσό των 120.000 ευρώ.

**5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως προαναφέρθηκε, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, θα προβούν σε αναπροσαρμογή των ακινήτων τους. Οι επιχειρήσεις αυτές, ως αξία κτήσης επί της οποίας θα εφαρμοσθούν οι συντελεστές που αναφέρονται πιο πάνω, θα λάβουν την εύλογη αξία που εμφανίζεται στα βιβλία τους στις 31/12/2004, ανεξάρτητα αν τα βιβλία αυτά τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Κ.Β.Σ.). Σε κάθε περίπτωση όμως η αναπροσαρμοσμένη αξία που θα προκύψει από την εφαρμογή των συντελεστών επί της ως άνω αξίας δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την τρέχουσα εύλογη αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής (31/12/2008). Για όσες επιχειρήσεις δεν αναπροσάρμοσαν την αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, ως αξία κτήσης θα ληφθεί υπόψη η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2004.**

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τον Κ.Β.Σ. θα καταχωρούν την προκύπτουσα υπεραξία στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», ενώ όσες τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Δ.Λ.Π., θα αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων τους μόνο στο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων (Αρ. Πρωτ. 392/13.10.2008 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων).

**6. 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 2008, 2009, 2010 και 2011 ότι προέβησαν στην αναπροσαρμογή του έτους 2008.**

## **1.4 Εμφάνιση της υπεραξίας**

**[άρθρο 23, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]**

**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 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΕΣ», 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 31/12/2008, έχει στην κυριότητά της δύο ακίνητα «εντός σχεδίου πόλεως», για τα οποία ισχύουν τα εξής δεδομένα:

Α' ακίνητο: Το γήπεδο είχε αγοραστεί το έτος 2001 και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 κατά το έτος 2004 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 (31/12/2008) σε 150.000 ευρώ.

Το κτίριο, η ανέγερση του οποίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 2004 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 (31/12/2007) ανέρχονται σε 80.000 ευρώ.

Β' ακίνητο: Η αξία του γηπέδου κτήσης 2004 είναι 50.000 ευρώ. Επί του γηπέδου έχει ανεγερθεί κτίριο, του οποίου η ολοκλήρωση της κατασκευής του έγινε το έτος 2005 και κόστισε 200.000 ευρώ. Κατά το επόμενο έτος 2006, έγιναν προσθήκες αξίας 40.000 ευρώ στο εν λόγω κτίριο. Οι αξίες του γηπέδου και κτιρίου με βάση το αντικειμενικό σύστημα ανέρχονται κατά την 31/12/2008 σε 60.000 ευρώ και 250.000 ευρώ, αντίστοιχα. Επί του κτιρίου έχουν ενεργηθεί μέχρι την 31/12/2004 αποσβέσεις 35.000 ευρώ, από τις οποίες το ποσό των 6.000 ευρώ αφορούν τις προσθήκες που έγιναν το έτος 2006.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΕΣ» 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

### Α' ΓΗΠΕΔΩΝ

Χρόνος κτήσης	Αξία κτήσης €	Συντελεστής αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη αξία	Αξία αντικειμεν. προσδιορισμού
Γήπεδο κτήσης 2001	100.000	X 1,40 =	140.000	150.000
Γήπεδο κτήσης 2004	50.000	X 1,35 =	67.500	60.000
Σύνολο	150.000		207.500	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 140.000 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 2001: 140.000 ευρώ

β. γήπεδο κτήσης 2004: 60.000 ευρώ

Σύνολο 200.000 ευρώ

### Β' ΚΤΙΡΙΩΝ

α) Βάσει Συντελεστών Αναπροσαρμογής

Χρόνος κτήσης	Αξία κτήσης €	Συντελεστής αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένη αξία βάσει συντελ.	Προσθήκες 2006	Αναπροσαρμ. αξία προσθηκών
Κτίριο κτήσης 2004	400.000	X 1,30	= 520.000		
Κτίριο κτήσης 2005	200.000	X 1,25	= 250.000	40.000 X 1,20	48.000
Σύνολο	600.000		770.000	40.000	48.000

β) Βάσει Αντικειμενικού προσδιορισμού

- α. Κτίριο κτήσης 2004 : 600.000 ευρώ κατά την 31/12/2008  
 β. Κτίριο κτήσης 2005: 250.000 » » » »  
 Σύνολο 850.000

Κατά συνέπεια, για το κτίριο κτήσης 2004, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή, η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής (520.000 ευρώ), καθόσον είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την 31/12/2008.

Αντίθετα, για το κτίριο κτήσης 2005, 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 Α.Υ.Ο. 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008, ήτοι: (250.000 + 48.000 =) 298.000 ευρώ.

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

- α' κτίριο κτήσης 2004: 520.000 ευρώ βάσει συντελεστή αναπροσαρμογής
- β' κτίριο κτήσης 2005 250.000 ευρώ βάσει αντικειμενικής αξίας
- Σύνολο 770.000

Γ' ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Επειδή, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του πρώτου κτιρίου ελήφθη αυτή που προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή 1,30 της πιο πάνω απόφασης, οι ενεργηθείσες μέχρι 31/12/2007 αποσβέσεις επί του κτιρίου αυτού, ύψους 80.000 ευρώ θα αναπροσαρμοσθούν με τον ίδιο συντελεστή 1,30.

Περαιτέρω, επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του δεύτερου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία αυτού, η αναπροσαρμογή έγινε ουσιαστικά με το συντελεστή 1,0416 (ήτοι: 250.000 / 240.000). Κατά συνέπεια και οι ενεργηθείσες μέχρι 31/12/2007 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 1,30 = 104.000 ευρώ
- β' κτιρίου: 35.000 X 1,0416 = 36.456 ευρώ.
- Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων Αποσβέσεων: 140.456 ευρώ

II. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

A' Από Γήπεδα

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	200.000	
Μείον: Αξία κτήσης προ αναπροσαρμογής	<u>150.000</u>	50.000

B' Από Κτίρια

Αναπροσαρμοσμένη Αξία	770.000
-----------------------	---------

Μείον:	Αξία κτήσης προ αναπροσαρμογής	<u>640.000</u>	130.000	
ΜΕΙΟΝ:	Διαφορά από αναπροσαρμογή αποσβέσεων:			
	- Αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	140.456		
	Μείον: Αποσβέσεις προ αναπροσαρμογής	<u>115.000</u>	25.456	<u>104.544</u>

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ 154.544

### III. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

	Λογιστική υπεραξία		154.544	
Μείον:	Χρεωστικό υπόλοιπο Λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημίες»		<u>60.000</u>	
	Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση:		<u>94.544</u>	

### 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:

31/12/2008				
10.00	Γήπεδα – Οικόπεδα			
10.00.00	Γήπεδο Α	40.000		
10.00.01	Γήπεδο Β	10.000		
	εις			
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν. 2065/1992			50.000
(Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως γηπέδων - οικοπέδων)				
31/12/2008				
11.00	Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων			
11.00.00	Κτίριο Α	120.000		
11.00.01	Κτίριο Β	10.000		
	εις			
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν. 2065/1992			130.000
(Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας κτήσεως κτιρίων)				
31/12/2008				
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
41.07.00	Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν. 2065/1992	25.456		
	εις			
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα			
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων			25.456
(Λογισμός διαφοράς αναπροσαρμογής αξίας σωρευμένων αποσβέσεων κτιρίων)				

31/12/2008

41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν. 2065/1992	60.000	
	εις		
	88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη		60.000
<i>(Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης χρήσης με υπεραξία Ν. 2065/1992)</i>			

Μετά τις ανωτέρω λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας, η κίνηση του **λογαριασμού 41.07.00** στη χρήση 2008 έχει σχηματικά ως εξής:

**Λ/41.07.00 Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν. 2065/1992**

- Διαφ. αν/γής αξίας σωρευμ. αποσβ. κτιρίων	25.456	50.000		- Διαφορά αναπροσ/γής αξίας κτήσης γηπέδων
	60.000	130.000		- Διαφορά αναπροσ/γής αξίας κτήσης κτιρίων
	85.456	180.000		
		94.544		υπόλοιπο λογ/σμού κατά την 31/12/2008

Περαιτέρω, η λογιστική εγγραφή με την οποία θα απεικονιστεί στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας η κεφαλαιοποίηση του υπολοίπου της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της, θα έχουν ως εξής:

xx/x/20xx

41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή ακινήτων Ν. 2065/1992	94.544	
	εις		
	40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		94.544

*[Ειδικότερα για την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 κατά το έτος 2008 βλέπε τις παραγράφους της κατωτέρω **ΕΝΟΤΗΤΑΣ 3** της παρούσας εργασίας].*

## 1.5 Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας

**[άρθρο 27, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]**

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 τις οποίες επανέλαβε η Α.Υ.Ο. 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004, προς διευκόλυνση του έργου των επιχειρήσεων, αλλά και των υπαλλήλων των Δ.Ο.Υ.

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 1114301/11543/B0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 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 2008 ή 30 Ιουνίου 2009 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 31/12/2008 ή 30/6/2009), 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 2008, 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, 3299/2004).

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.

## 1.6 Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων που έχουν επιχορηγηθεί

[Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) 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.. (αλλά και με τους μεταγενέστερους αναπτυξιακούς νόμους μέχρι και τον Ν. 2601/1998).

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.ΣΥ.Λ., ότι σε περίπτωση που παραγωγική επένδυση υπάγεται στο καθεστώς των επιχορηγήσεων των αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990, Μ.Ο.Π., κ.τ.λ.), 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 31/12/2007 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 600.000 ευρώ, το οποίο επιχορηγήθηκε με βάση τις διατάξεις του Ν. 2601/1998 με το ποσό των 200.000 ευρώ και το οποίο εμφάνισε στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Η κατασκευή του κτιρίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 2004. Έστω ότι μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2007 έχουν διενεργηθεί τακτικές αποσβέσεις 40% επί της αξίας του κτιρίου, ήτοι αποσβέσεις 240.000 ευρώ και έχουν μεταφερθεί οι αναλογούσες στο σύνολο της επιχορήγησης αποσβέσεις μέχρι 31/12/2007 ποσού (200.000 X 40% =) 80.000 ευρώ, από το λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» στα Αποτελέσματα εκάστης χρήσεως μέσω του λ/81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και έτσι εμφανίζεται υπόλοιπο την 31/12/2007 στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» (200.000 - 80.000 =) 120.000 ευρώ.

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:

Υπολογισμοί:

1. Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου: (600.000 X 1,30 =)	780.000	
2. Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις κτιρίου: (240.000 X 1,30 =)	312.000	
3. Αναπροσαρμογή υπολοίπου ποσού επιχορήγησης κτιρίου: (120.000 X 1,30 =)	156.000	
4. <u>Υπολογισμός υπεραξίας κτιρίου:</u>		
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου		780.000
Μείον: α. Σύνολο αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων	312.000	
β. Αναπόσβεστη αξία κτιρίου κατά την 31/12/2007: (600.000 – 240.000 =)	360.000	
γ. Διαφορά από αναπροσαρμογή υπολοίπου επιχορήγησης (156.000 – 120.000)	36.000	
	708.000	708.000
Προκύψασα υπεραξία κτιρίου		72.000

Επισημαίνεται, ότι με τον ισχύοντα αναπτυξιακό νόμο 3299/2004 (ΦΕΚ. 261 Α΄/23.12.2004) «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση» δεν υφίσταται πλέον ο ανωτέρω λογιστικός χειρισμός για τις λαμβανόμενες επιχορηγήσεις, εξαιτίας υπαγωγής επενδυτικών σχεδίων των επιχειρήσεων στις διατάξεις του νόμου αυτού, όπως συνέβαινε με όλους τους προϊσχύσαντες αυτού νόμους, καθόσον με ρητή διάταξη της παραγρ. 6, του άρθρου 8 του νόμου αυτού προβλέπεται ότι «Τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης». Δηλαδή, η φορολογική αντιμετώπιση των λαμβανόμενων επιχορηγήσεων του Ν. 3299/2004, διαφοροποιείται ουσιαστικά από τους προγενέστερους νόμους και συνεπώς και η λογιστική αντιμετώπιση διαφοροποιείται από εκείνη που ρυθμίζει το Π.Δ. 1180/1993 (Ε.Γ.Λ.Σ.), αλλά και τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα συγχρόνως, για την περίπτωση των λαμβανόμενων επιχορηγήσεων παγίων επενδύσεων.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω ερμηνευτικά συνεπάγεται ότι τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν έχουν καμία εφαρμογή, καθόσον η επιχείρηση που έλαβε επιχορήγηση «ειδικώς και μόνον» με βάση τις διατάξεις του Ν. 3299/2004, ουδεμία αναπροσαρμογή θα κάνει στο ποσό των λαμβανόμενων επιχορηγήσεων, που έχει καταχωρηθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και αποτελεί τμήμα των Ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και υπάγεται υποχρεωτικά σε συγκεκριμένη ρύθμιση με βάση την ανωτέρω διάταξη του νόμου αυτού, παράλληλα με την αναπροσαρμογή που θα κάνει μέχρι το τέλος του έτους 2008 στην αξία κτήσης αλλά και στις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων με βάση το νόμο αυτό παγίων.

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 2**

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΚΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ - ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ – ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

#### **2.1 Φορολογία Υπεραξίας**

**[άρθρο 24, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 ]**

**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 παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/ 14.12.2004) «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί έλεγχοι και άλλες Διατάξεις». Αν η επιχείρηση δεν έχει ζημία παρελθουσών χρήσεων ή δεν επιθυμεί να την συμψηφίσει με την υπεραξία, ολόκληρο το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων φορολογείται με συντελεστή 2% και 8% αντίστοιχα.

Εξαιρητικά, 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, κ.λπ.) ή άλλα κτίσματα και εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τη λειτουργία του ξενοδοχείου (τουριστικά καταστήματα, σούπερ μάρκετ, κομμωτήρια, γυμναστήρια, κ.λπ., ιδιοεκμεταλλεόμενα 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 στην κατοχή της και συμβάλλουν στη λειτουργία του ξενοδοχείου, όπως χώροι στάθμευσης οχημάτων, θερινοί κινηματογράφοι για τους πελάτες του ξενοδοχείου, αθλητικοί χώροι (γήπεδα τένις, πισίνες), παιδικές χαρές, κ.λπ., 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) κ.λπ.

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, αναγνωρίζόμενη 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 2008 έχει στην κυριότητά της κατάστημα που έχει αγοράσει το έτος 2005 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 (31/12/2008), ανέρχεται βάσει του αντικειμενικού συστήματος, σε 480.000 ευρώ και 280.000 ευρώ, αντίστοιχα.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι 31/12/2007 ανέρχονται σε 30.000 ευρώ. Επίσης, στον ισολογισμό της 31/12/2007 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 1,30 = 390.000 ευρώ

#### **B' ΚΤΙΡΙΟΥ**

Αξίας κτήσης 200.000 x 1,25 = 250.000 ευρώ

### ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

30.000 x 1,25 = 37.500 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 390.000 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 250.000 ευρώ.

### **II. Προσδιορισμός υπεραξίας που φορολογείται:**

α.	Υπεραξία γηπέδων:			
	Αναπροσαρμοσμένη αξία		390.000	
	<u>μείον:</u> Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής		<u>300.000</u>	90.000
β.	Υπεραξία κτιρίων:			
	Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως	250.000		
	<u>μείον:</u> Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	<u>200.000</u>	50.000	
	ΜΕΙΟΝ:			
	Διαφορά από αναπροσαρμογή αποσβέσεων:			
	Αποσβέσεις μετά την προσαρμογή	37.500		
	<u>μείον:</u> Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	<u>30.000</u>	<u>7.500</u>	43.500
	Σύνολο υπεραξίας			<u><u>133.500</u></u>

Αν η εταιρία επιθυμεί να συμψηφίσει το ποσό της ζημίας των 45.000 ευρώ και περαιτέρω, επειδή η υπεραξία των γηπέδων αντιπροσωπεύει ποσοστό 67,415% (ήτοι: 90.000 / 133.500 X 100) της συνολικής υπεραξίας, η ζημία των 45.000 ευρώ θα εκπέσει κατά ποσοστό 67,415%, ήτοι 30.337 ευρώ από την υπεραξία των γηπέδων και κατά ποσοστό 32,585%, δηλαδή ποσό 14.663 ευρώ από την υπεραξία των κτιρίων.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία των γηπέδων είναι (90.000 - 30.337 =) 59.663 ευρώ και αυτή των κτιρίων (43.500 - 14.663 =) 28.837 ευρώ.

### **III. Οφειλόμενος φόρος:**

	<u>Φορολογητέα αξία</u>		<u>Συντελεστής</u>		<u>Φόρος</u>
α.	Γηπέδων:	59.663	X	2%	= 1.193
β.	Κτιρίων:	28.837	X	8%	= 2.306
				Σύνολο φόρου	<u><u>3.499</u></u> ευρώ

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, η εταιρία χάνει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που αφαιρέσε 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:

	<u>Φορολογητέα αξία</u>		<u>Συντελεστής</u>		<u>Φόρος</u>
α.	Γηπέδων:	90.000	X	2%	= 1.800
β.	Κτιρίων:	43.500	X	8%	= 3.480
				Σύνολο φόρου	<u><u>5.280</u></u> 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 2004.

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 2004.

Οικόπεδο που αγοράστηκε το έτος 2004 με αξία κτήσης 300.000 ευρώ. Το εν λόγω οικόπεδο δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Οι αποσβέσεις επί του κτιρίου που έγιναν μέχρι την 31/12/2007 ανέρχονται σε 1.400.000 ευρώ.

Στον ισολογισμό της 31/12/2007, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Κέρδη ή Ζημιές» 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 (31/12/2008) 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		ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ.		ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΠΡΟΣΔ/ΜΟΥ
Μέχρι και 31/12/2003: (οικόπεδο του ξενοδοχείου)	1.000.000	X	1,40	=	1.400.000	1.800.000
Από 1/1 – 31/12/2004: (δεύτερο οικόπεδο)	300.000	X	1,35	=	405.000	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 1.400.000 και 405.000 ευρώ, αντίστοιχα.

#### **B' ΚΤΙΡΙΩΝ**

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ		ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ.		ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΠΡΟΣΔ/ΜΟΥ
Μέχρι και 31/12/2003:	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 μέχρι την 31/12/2007:		Συντελεστής Αναπροσαρμογής		Αναπροσαρμοσμένη Αξία αποσβέσεων
1.400.000	X	1,35	=	1.890.000

## II. Προσδιορισμός υπεραξίας που φορολογείται:

A) Υπεραξία γηπέδων:				
α' γηπέδου (οικόπεδο του ξενοδοχείου):				
Αναπροσαρμοσμένη αξία	1.400.000			
<u>μείον:</u> Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	<u>1.000.000</u>	400.000		
β' γηπέδου:				
Αναπροσαρμοσμένη αξία	405.000			
<u>μείον:</u> Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	<u>300.000</u>	<u>105.000</u>		505.000
B) Υπεραξία κτιρίων (ξενοδοχείο):				
Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως	2.700.000			
<u>μείον:</u> Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής	<u>2.000.000</u>	700.000		
ΜΕΙΟΝ:				
Διαφορά από αναπροσαρμογή αποσβέσεων:				
Αποσβέσεις μετά την προσαρμογή	1.890.000			
<u>μείον:</u> Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής	<u>1.400.000</u>	<u>490.000</u>		210.000
Σύνολο υπεραξίας:				<u>715.000</u>

Επισημαίνεται ότι, ποσοστό 50% της υπεραξίας του πρώτου γηπέδου δεν φορολογείται, γιατί εξυπηρετεί τις ανάγκες του ξενοδοχείου. Αντίθετα, φορολογείται ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας του δευτέρου γηπέδου και ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας του κτιρίου. Δηλαδή, θα έχουμε φορολογητέα υπεραξία γηπέδων 305.000 ευρώ  $[(400.000 \times \frac{1}{2}) + 105.000]$  και φορολογητέα υπεραξία κτιρίων 210.000 ευρώ, δηλαδή συνολική φορολογητέα υπεραξία  $(305.000 + 210.000 =) 515.000$  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 υποκειμένη σε φορολογία υπεραξία γηπέδων 305.000 ευρώ αντιπροσωπεύει ποσοστό 59,22% της συνολικής φορολογητέας υπεραξίας (515.000 ευρώ), ποσοστό 59,22% της ζημίας των 120.000 ευρώ, δηλαδή 71.064 ευρώ θα αφαιρεθούν από την υπεραξία των γηπέδων και το υπόλοιπο ποσό ζημίας, 48.936 ευρώ, θα αφαιρεθεί από την υπεραξία του κτιρίου.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα υπεραξία γηπέδων είναι  $(305.000 - 71.064 =) 233.936$  ευρώ και η φορολογητέα υπεραξία κτιρίων  $(210.000 - 48.936 =) 161.064$  ευρώ.

## III. Οφειλόμενος φόρος:

	<u>Φορολογητέα αξία</u>		<u>Συντελεστής</u>	=	<u>Φόρος</u>
α. Γηπέδων:	233.936	X	2%	=	4.678
β. Κτιρίων:	161.064	X	8%	=	12.885
			Σύνολο φόρου		<u>17.563</u> 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:

<u>Φορολογητέα αξία</u>	<u>Συντελεστής</u>	<u>Φόρος</u>
-------------------------	--------------------	--------------

α. Γηπέδων:	305.000	X	2%	=	6.100
β. Κτιρίων:	210.000	X	8%	=	16.800
			Σύνολο φόρου		<u>22.900</u> 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 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α'/2004) «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.

## 2.2 Δήλωση υπεραξίας – Αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

[άρθρο 25, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

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.

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 Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

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 Δ.Ο.Υ. και το τρίτο παραδίδεται υπογεγραμμένο στην επιχείρηση, και επέχει θέση αποδεικτικού υποβολής της δήλωσης.

Υπενθυμίζεται ότι με την παρ. 4 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992 αρμόδια Δ.Ο.Υ., για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ίδιου νόμου, είναι η Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης.

## 2.3 Καταβολή του φόρου. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

[άρθρο 26, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

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

2009. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία για τις δημόσιες υπηρεσίες εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 2009 και Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 2010.

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. 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, κ.λπ., ήτοι, 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 (ΦΕΚ Α' 202) εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το Ν. 2065/1992.

## **2.4 Περιπτώσεις κατά τις οποίες η υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/1992 φορολογείται**

**[άρθρο 26, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]**

Σχετικά με:

- α) την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία επέρχεται με την καταβολή του φόρου υπεραξίας και
- β) τις συνέπειες οι οποίες υπάρχουν σε περίπτωση διάλυσης των εταιριών που προέβησαν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους,

εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 2, και 3 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992 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 εγκυκλίους. Για την διευκόλυνση όσων καλούνται να εφαρμόσουν ή να ελέγξουν τις διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, το Υπ. Οικ. & Οικον. με την αριθ. 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 εγκύκλιο επανέλαβε 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 εταιρών, 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.

## ΕΝΟΤΗΤΑ 3

### ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΕ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν. 2065/1992 ΚΑΤΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2008

Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 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 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΕΣ» που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει ή όχι αναγνωρισθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η αφαίρεση της ζημίας αυτής γίνεται με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει (ως πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07.00 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων – Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992»), κεφαλαιοποιείται, όπως προβλέπεται, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992 και ειδικότερα σύμφωνα με όσα εκτενώς αναφέρονται στη συνέχεια.

#### 3.1 Αύξηση κεφαλαίου - Χρόνος που πραγματοποιείται η κεφαλαιοποίηση

[άρθρο 23, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004, 1114301/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 & 1127942/ΠΟΛ. 1173/29.12.2008 για την τελευταία αναπροσαρμογή]

Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απέμεινε στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» μετά την αφαίρεση του υπάρχοντος χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΕΣ», κεφαλαιοποιείται, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992 και σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την αριθ 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικ. & Οικονομικών, κατά περίπτωση ως ακολούθως:

- α) Στις ατομικές επιχειρήσεις, με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. (δηλ. αυτό πρέπει να γίνει μέχρι την 31/12/2008).
- 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 παρ. 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31/12/2010, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κ.λπ.) 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 αυτή του εταιρικού κεφαλαίου των συνεταιρισμών, θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα όσα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31/12/2010, 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 31/12/2010.

Κατά τα λοιπά, για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 3190/1955 (απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού κ.λπ.).

**ε) Στις ανώνυμες εταιρίες,**

ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους, που θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, ήτοι μέχρι την 31/12/2010.

Η αύξηση αυτή θα γίνει:

- είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης,
- είτε με έκδοση νέων μετοχών,
- είτε και με τους δύο αυτούς τρόπους.

Σε περίπτωση έκδοσης νέων μετοχών οι νέες αυτές μετοχές που θα εκδοθούν, θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους, 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 της α.ε.).

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 αυτών. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

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 Ε.Π.Ε.

Επίσης, αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων κατ' εφαρμογή της Ε. 2665/1988 απόφασης καθώς και από τις προηγούμενες αναπροσαρμογές και το οποίο δεν κεφαλαιοποιήθηκε, το ποσό αυτό θα προστεθεί στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπρο-

σαρμογή των ακινήτων (για το έτος 2008), προκειμένου να προβεί η εταιρία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού ποσού της υπεραξίας.

Κατά ρητή διατύπωση της 1114301/11543/B0012/1152/14.11.2008 εγκυκλ. του Υπ. Οικ. & Οικον. (παρ. 8), οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992 περί κεφαλαιοποίησης της προκύπτουσας υπεραξίας δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επίσης, σύμφωνα και με την παρ. 3 της Α.Υ.Ο. 1127942/11772/B0012/29.12.2008, όπως προαναφέρθηκε, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους θα προβούν και οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, χωρίς όμως να προβούν σε κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που θα προκύψει.

### **3.2 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986**

[Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου, που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου του Ν. 1676/1986, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία (Υπ. Οικον. 3657/442/ΠΟΛ.349/19.12.1986, Α.Υ.Ο. 1110587/ΠΟΛ. 1287/2000 & 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004, Σ.τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

### **3.3 Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών**

[Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

Όσον αφορά την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών, η υπεραξία αυτή, σύμφωνα με ρητή διάταξη της Α.Υ.Ο. 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ. 1127/ 6.12.2004, 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. Οικονομικών Ε.3482/788/ΠΟΛ.101/15.4.1977).

### **3.4 Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 4, του ν. 876/1979**

[Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 (παρ. 2, περ. ε', δεύτερο εδάφιο) του Ν. 2065/1992, ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 876/1979 περί προνομιούχων μετοχών ανώνυμων εταιριών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, δεν έχουν εφαρμογή στις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων που προβλέπεται με τις διατάξεις του ν. 2065/1992.

### **3.5 Διαδικασία αύξησης του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας, από την υπεραξία αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων της με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992**

1. Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε., λόγω αναπροσαρμογής αξίας των ακινήτων της (γηπέδων και κτιρίων) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 - 27 του Ν. 2065/1992, πραγματοποιείται μόνο, αφού τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπουν ο Κωδ. Ν. 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιριών» και οι ειδικότερες, ενδεχομένως, διατάξεις που διαλαμβάνονται στο καταστατικό της συγκεκριμένης εκάστοτε Α.Ε., δηλαδή:

#### **α) Συγκρότηση της γενικής συνέλευσης των μετόχων**

Για το κύρος της λαμβανομένης απόφασης, περί της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, θα πρέπει να τηρηθούν όλες οι προβλεπόμενες, είτε από το καταστατικό της συγκεκριμένης Α.Ε. είτε από το Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρα 29 και 31) προϋποθέσεις, η μη τήρηση των οποίων επιφέρει την απόλυτη ακυρότητα των αποφάσεων.

Σημειώνεται ότι, ανεξάρτητα του προσδιορισμού της φύσεως της συντελούμενης στην ανωτέρω περίπτωση αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, ως «λογιστικού», εν πάση περιπτώσει πρόκειται πράγματι περί αυξήσεως κατά κυριολεξία του μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτή ρυθμίζεται από τον Ν. 2190/1920. Και εφόσον ειδικές διατάξεις δεν αποκλίνουν, όσον αφορά την διαδικασία συντελέσεως αυτής (ως λ.χ. συμβαίνει επί μετοχοποιήσεως κερδών κατ' άρθρο 3, του α.ν. 148/1967), θα πρέπει, για το κύρος αυτών, να τηρηθούν οι οριζόμενες από τις διατάξεις του καταστατικού και από το νόμο, για τη συγκρότηση αυτών προϋποθέσεις (Ν.Σ.Κ. Ατομ. Γνωμοδότηση 21/1993 και Υπουργείου Εμπορίου Κ2/72.04/1993).

#### **β) Λήψη απόφασης της γενικής συνέλευσης**

1. Η απόφαση της γενικής συνέλευσης λαμβάνεται με την συνήθη απαρτία και πλειοψηφία (άρθρ. 29, παρ. 3 και 31, του κωδ. ν. 2190/1920, όπως ισχύει, μετά και τις τροποποιήσεις με τον Ν. 3604/2007). Δεν απαιτείται πλέον αυξημένη απαρτία προκειμένου για απόφαση της γενικής συνέλευσης που αφορά σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου επιβαλλόμενη από διάταξη νόμου (όπως π.χ. στην προκειμένη περίπτωση ο Ν. 2065/1992).

Περαιτέρω, με βάση τη διάταξη της περ. η', της παραγρ. 2, άρθρου 12 του Κωδ. Ν. 2190/1920 (όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 8 παρ. 1 του Ν. 2339/1995), η αύξηση αυτή του κεφαλαίου της Α.Ε. μπορεί να αποφασισθεί και αν ακόμη δεν έχει δημοσιευθεί (κατά την περ. ε', παράγρ. 2, άρθρου 12, του Ν. 2190/1920) η πρόσκληση για πληρωμή της τελευταίας οφειλόμενης δόσεως, αν και εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, επειδή πρόκειται για αύξηση κεφαλαίου επιβαλλόμενη από διάταξη νόμου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. αριθμ. 26/1993, αλλά και το Υπουργείο Εμπορίου με το αριθμ. Κ2/8532/1993 έγγραφό του επί του οποίου επισημαίνεται ότι «η επιβαλλόμενη από τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων της Α.Ε. ένεκα αναπροσαρμογής, με αύξηση του μετοχικού αυτής κεφαλαίου, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί και αν ακόμη η συντέλεση αυτής δύναται να συμπίπτει με την αποφασισθείσα αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με τμηματική καταβολή αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και ενδεχομένως των αντιοίχων της καταστατικής αυτής πράξεως».

2. Πρέπει να τονισθεί ότι η αύξηση αυτή του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. δεν αποκλείεται να χωρίσει ακόμη και με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, εάν συντρέχουν οι οριζόμενες υπό του άρθρου 13, παρ. 1 και 2, του Κωδ. Ν. 2190/1920 προϋποθέσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, ως εικός, δεν απαιτείται και σύμπραξη της διοικήσεως για την έγκριση αυτών (Ν.Σ.Κ. Ατομ. Γνωμοδότηση 21/1993 και Υπουργείου Εμπορίου έγγραφο αριθμ. Κ2/7204/1993).

γ) **Τήρηση κανόνων δημοσιότητας**

Η δημοσιότητα με βάση το άρθρο 7β', παράγρ. 1, του Ν. 2190/1920 πραγματοποιείται:

- με την καταχώρηση, στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών, που τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρία, της σχετικής απόφασης του οργάνου της εταιρίας και
- με την δημοσίευση, με επιμέλεια της αρμοδίας υπηρεσίας, στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ανακοίνωση για την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών της απόφασης αυτής.

δ) **Πιστοποίηση καταβολής κεφαλαίου από το Δ.Σ.**

Δεδομένου ότι η ανωτέρω αύξηση κεφαλαίου των ανώνυμων εταιριών είναι επιβαλλόμενη από διάταξη νόμου και συνεπώς δεν υπάρχει «πραγματική καταβολή», ήτοι η αύξηση κεφαλαίου δεν γίνεται με νέες εισφορές, στην περίπτωση αυτή, δεν απαιτείται πιστοποίηση καταβολής του κεφαλαίου από το Διοικητικό Συμβούλιο, κατά ρητή διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2, του άρθρου 11, του Κωδ. Ν. 2190/1920 [όπως το άρθρο αυτό ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 17 του Ν. 3604/2007 (ΦΕΚ 189/Α'8.8.2007)].

2. Σε περίπτωση κατά την οποία ανώνυμη εταιρία, εντός προθεσμίας δύο (2) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής (ήτοι μέχρι την 31/12/2010), δεν κεφαλαιοποιήσει την αναπροσαρμογή της αξίας (Ν. 2065/1992) των ακινήτων της, σύμφωνα με την παραπάνω διαδικασία που προβλέπει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 και με τον τρόπο που ορίζει το άρθρο 23, παράγρ. 2, περίπτ. ε', του Ν. 2065/1992, δεν πραγματοποιείται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της.

Η αντίθετη εκδοχή, κατά την οποία μετά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας, επέρχεται αυτοδικαίως αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. χωρίς αυτή να τηρήσει τόσο τη διαδικασία που προβλέπει ο Ν. 2190/1920, όσο και τον τρόπο που διαγράφει το άρθρο 23, παράγρ. 2, περίπτ. ε', του Ν. 2065/1992, δεν μπορεί να υποστηριχθεί βάσιμα, γιατί, λόγω της σπουδαιότητας που απέδωσε ο νομοθέτης στο θέμα της μεταβολής του κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, με αύξηση του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της, διέγραψε ανάλογη διαδικασία, κατά την οποία, σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα, απαιτείται απόφαση του ανώτατου οργάνου αυτής που είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων της αλλά και δημοσίευση αυτής στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης.

Η ανωτέρω άποψη, κατά την οποία δεν επέρχεται μετά την εκπνοή της παραπάνω προθεσμίας (2 έτη από της αναπροσαρμογής) η αυτοδικαία αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε., χωρίς να έχει τηρηθεί η παραπάνω διαδικασία του Ν. 2190/1920, ενισχύεται και από το γεγονός ότι, ο νομοθέτης, επέβαλε με το άρθρο 23, παρ. 3, του Ν. 2065/1992 τις κυρώσεις που προβλέπει το άρθρο 56 του Ν. 2190/1920 (**Βλ. αμέσως κατωτέρω παρ. 3.6** της παρούσας εργασίας), πράγμα το οποίο δεν θα συνέβαινε, αν ο νομοθέτης ήθελε την αυτοδικαίως μετά την εκπνοή της ως άνω προθεσμίας αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. χωρίς να τηρηθεί η προβλεπόμενη από τον Ν. 2190/1920 διαδικασία.

(*Βλέπε Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 3628/1986: Από αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της ανώνυμης εταιρίας αύξηση του κεφαλαίου της πραγματοποιείται με τη διαδικασία του Κωδ. Ν. 2190/1920).*

### 3.6 Κυρώσεις των υπευθύνων

[**άρθρο 23, Ν. 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004**]

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992 ορίζεται ότι, η αύξηση του κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών, των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύ-

νης, καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανώνυμων εταιριών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δευτέρου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως, προκειμένου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις ανώνυμες εταιρίες, συνεπεία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων για το έτος 2008, με τις διατάξεις του νόμου αυτού, οι προβλεπόμενες από τον ν. 2190/1920 διαδικασίες πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/2010.

(Σημείωση: Η αύξηση του κεφαλαίου ολοκληρώνεται με την καταχώρηση της απόφασης «περί αύξησης» του οργάνου της εταιρίας στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών και τη δημοσίευση (ημερομηνία καταβολής του σχετικού παραβόλου) ανακοίνωσης στο τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, οπότε και διενεργείται η λογιστική εγγραφή αύξησης του κεφαλαίου στα βιβλία τη εταιρίας).

Τόσο στην ανώνυμη εταιρία, όσο και στις λοιπές εταιρίες (προσωπικές και Ε.Π.Ε.), καθώς και στους συνεταιρισμούς, θα επιβληθούν σε βάρος των υπευθύνων, σε περίπτωση που δεν αυξήσουν το κεφάλαιό τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω, μέχρι 31/12/2010, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του Κωδ. Ν. 2190/1920, ήτοι:

- τιμωρία δια φυλακίσεως και δια χρηματικής ποινής τουλάχιστον 1.000,00 ευρώ (€), ή
- δια της ετέρας των ποινών τούτων.

### 3.7 Λογιστικές εγγραφές αύξησης κεφαλαίου

[άρθρο 23, Ν. 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

1. Το Υπ. Οικ. & Οικονομικών με την 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 εγκύκλιο υπέδειξε τις λογιστικές εγγραφές με τις οποίες πρέπει να απεικονιστεί στα βιβλία της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε., η αύξηση κεφαλαίου των εταιριών κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων τους κατά το έτος 2004, οι οποίες εξακολουθούν να εφαρμόζονται και έχουν ως εξής:

---

41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
41.07.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992	χχ ή ψψ	
	εις		
	40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών (προκειμένου για Α.Ε.)		χχ
	και εις		
	40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
	40.06.00 Εταίρος Α΄		ψψ1
	40.06.00 Εταίρος Β΄		ψψ2
	κ.ο.κ. (προκειμένου για Ε.Π.Ε.)		

---

2. Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) σχετικά με την φύση του λογαριασμού 41.07 αλλά και τον λογιστικό χειρισμό κατά την κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αναπροσαρμογής ακινήτων αναφέρεται, στις κάτωθι γνωματεύσεις:

- **Γνωμάτευση 215/2169/1994**

Οι διαφορές αναπροσαρμογής, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων με βάση ειδικούς νόμους και καταχωρούνται στους λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ., 41.06 και 41.07, δεν είναι αποθεματικά, γιατί προέρχονται από υποτίμηση του νομίσματος λόγω του πληθωρισμού και με τη λογιστικοποίησή τους επιδιώκεται η διόρθωση της υποτιμημένης αξίας, με την οποία εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία και η καθαρή θέση.

- **Γνωμάτευση 241/2228/1995**

Ποια ποσά καταχωρούνται στο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» και τους υπολογαριασμούς του, καθορίζεται με σαφήνεια στην παρ. 2.2.404 του Γ.Λ.Σ. από τις διατάξεις της οποίας σαφώς προκύπτει ότι η προς κεφαλαιοποίηση διαφορά αναπροσαρμογής ακινήτων του λογαριασμού 41.07 δεν συντρέχει λόγος να μεταφέρεται, την προηγούμενη της κεφαλαιοποίησης χρήση, σε υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου 43.

## **ΕΝΟΤΗΤΑ 4**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΠΟΥ ΣΧΗΜΑΤΙΖΟΥΝ ΟΙ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε., ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΤΟΧΩΝ Η ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΑΙΩΝ Ε.Π.Ε., ΚΑΤΟΠΙΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 2065/1992 (ΓΙΑ ΤΟ 2008), ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΥΝ**

### **4.1 Σχηματισμός αποθεματικού επιχειρήσεων από λήψη δωρεάν μετοχών, από την αύξηση κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν. 2065/1992, άλλης α.ε. ή ε.π.ε., στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχουν**

**[άρθρο 26, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]**

Σχετικά με 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 της παραγράφου 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 εγκυκλίους. Για την διευκόλυνση όσων καλούνται να εφαρμόσουν ή να ελέγξουν τις διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, το Υπ. Οικ. & Οικον. με την αριθ. 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 εγκύκλιο παράθεσε πάλι τις οδηγίες αυτές, που έχουν ως εξής:

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιό τους μετοχές άλλων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου άλλης Α.Ε. στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχουν (λόγω αναπροσαρμογής από την τελευταία της αξίας των ακινήτων της με βάση το Ν. 2065/1992), θα πρέπει να εμφανίσουν στα λογιστικά βιβλία τους την αξία των χορηγουμένων σε αυτήν δωρεάν νέων μετοχών.

1. Η εμφάνιση αυτή των μετοχών θα γίνει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα τους παραγράφους 2.2.112, παράγρ. 2 και 2.2.402, παράγρ. 8, περίπτ. γ' του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γνωμ. 187/2107/1993 Ε.ΣΥ.Λ.), ήτοι:

α. Η επιχείρηση που θα λάβει χωρίς αντάλλαγμα νέες μετοχές (ή νέα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε.), κατά το χρόνο τους παραλαβής των νέων μετοχών (ή των νέων εταιρικών μεριδίων), 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 (Βλ. παρ. 2.2.111, περίπτ. 1 του Γ.Λ.Σ.) με πίστωση του λογαριασμού 41.06 "διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων" και οικείου τριτοβαθμίου με βάση το νόμο που επέβαλε την αναπροσαρμογή και ανάλογα με τις επιθυμητές πληροφορίες.
- Τα νέα εταιρικά μερίδια σε χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 18.00 "συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις" ή του 18.01 "συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις" με πίστωση του λογαριασμού 41.06 και του οικείου υπολογαριασμού του.

β. Τα ανωτέρω επιβάλλεται να εφαρμόζονται και στην περίπτωση αύξησης της ονομαστικής αξίας των παλαιών μετοχών, γιατί η αντιμετώπιση όλων των θεμάτων της κεφαλαιοποιούμενης διαφοράς αναπροσαρμογής πρέπει να γίνει με ομοιόμορφους κανόνες.

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

*(Επισημαίνεται, ότι οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης προβαίνουν σε αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου μόνο με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, όπως προβλέπει το άρθρο 23, παρ. 2, περ. δ' του Ν. 2065/1992, δεδομένου ότι η περίπτωση της αύξησης του εταιρικού τους κεφαλαίου με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων καταργήθηκε με το άρθρο 20, παρ. 5 του Ν. 2443/1996).*

2. Τα προηγούμενα (α και β) εφαρμόζονται και από τις Τράπεζες και τις Ασφαλιστικές Επιχειρήσεις, που εφαρμόζουν τα αντίστοιχα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια.

#### **4.2 Φύση και περιεχόμενο του λογαριασμού 41.06 "Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων" με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992**

[άρθρο 26, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

Ο λογαριασμός 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» που προκύπτει με βάση τον ειδικό νόμο 2065/1992 ως ανωτέρω, δεν είναι αποθεματικό, γιατί προέρχεται από δωρεάν μετοχές ή εταιρικά μερίδια που λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα, έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων.

Ειδικότερα, θα λέγαμε ότι ο λογαριασμός αυτός εμφανίζει την ονομαστική αξία:

- α) των μετοχών εκδόσεων άλλων ανώνυμων εταιριών και
- β) των εταιρικών μεριδίων εκδόσεως άλλων Ε.Π.Ε., στις οποίες ανώνυμη ή άλλης μορφής εταιρία συμμετέχει ή των οποίων κατέχει μετοχές κατά κυριότητα. Τους τίτλους αυτούς (μετοχές ή εταιρικά μερίδια), η εταιρία λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα από τις εκδότριες

των τίτλων εταιρίες, έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή (Ν.2065/1992) της αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων.

Το Ε.ΣΥ.Λ. στην υπ' αριθ.215/2169/1994 γνωμάτευση σχετικά με τη «φύση της διαφοράς αναπροσαρμογής στα πλαίσια εφαρμογής του Γεν. Λογ. Σχεδίου» αναφέρει ότι: «...Οι διαφορές αναπροσαρμογής, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων με βάση ειδικούς νόμους και καταχωρούνται στους λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ., 41.06 και 41.07, δεν είναι αποθεματικά, γιατί προέρχονται από υποτίμηση του νομίματος λόγω του πληθωρισμού και με τη λογιστικοποίησή τους επιδιώκεται η διόρθωση της υποτιμημένης αξίας, με την οποία εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία και η καθαρή θέση.

#### **4.3 Περίπτωση κατά την οποία το αποθεματικό του Λογ. 41.06 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» με βάση το Ν.2065/1992, φορολογείται**

[άρθρο 26, Ν 2065/1992, καθώς και Α.Υ.Ο. 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004]

Όπως προαναφέρθηκε και πιο πάνω, με την καταβολή του φόρου που οφείλεται για την υπεραξία των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992, 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 ή εταιρικών μεριδίων και το οποίο εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.06 "Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων" εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης με την καταβολή του φόρου υπεραξίας που αναλογεί σ' αυτό.

Στην περίπτωση, όμως, που η ανώνυμη εταιρία ή η εταιρία περιορισμένης ευθύνης διανείμει το αποθεματικό αυτό στους μετόχους ή εταίρους της, αντίστοιχα, το ποσό αυτό θα φορολογηθεί κατά το χρόνο της διανομής, με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Υπ. Οικον. 1110587/ΠΟΛ.1287/2000 & 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004).

#### **4.4 Δυνατότητα συμψηφισμού των Διαφορών από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων (Λογ. 41.06) με ζημία από αποτίμηση τέλους χρήσης μετοχών και ομολογιών**

Το άρθρο 38 του Ν. 2238/1994 (όπως ισχύει μετά και τον Ν. 3697/2008), δίδει τη δυνατότητα όπως η ζημία που τυχόν προκύπτει κατά την απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Π.Δ.186/1992, μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού Αποθεματικά από χρεόγραφα που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία προέκυψαν από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων, με βάση τις διατάξεις νόμων περί της αξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρο 38, παρ. 5 του Ν.2238/1994).

Επομένως, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, οι επιχειρήσεις που εμφάνισαν σε λογαριασμό αποθεματικού (κωδ. 41.06), σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, τις «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων», που προέκυψαν από τη λήψη δωρεάν μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, έχουν τη δυνατότητα με το αποθεματικό αυτό να συμψηφίσουν μόνο ζημία που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών κατά την απογραφή τέλους χρήσης και όχι ζημία από πώληση μετοχών.

#### **4.4 Κεφαλαιοποίηση από ανώνυμες εταιρίες του αποθεματικού (Λ/41.06) που έχουν σχηματίσει από διανομή δωρεάν μετοχών ή εταιρικών μεριδίων θυγατρικής εταιρίας ή άλλης εταιρίας στην οποία συμμετέχουν, λόγω αναπροσαρμογής από αυτή της αξίας ακινήτων με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992**

Με το άρθρο 101, παρ. 8 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101/Α΄/31.7.1990), δόθηκε το δικαίωμα στις Ανώνυμες Εταιρίες που είχαν σχηματίσει αποθεματικά, από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του Α.Ν. 148/1967, του Ν. 542/1977, του Ν. 1249/1982 και του Ν. 1839/1989, κατόπιν κεφαλαιοποίησεως της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής ή άλλης εταιρίας στην οποία συμμετέχουν, να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών, με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους, χωρίς η κεφαλαιοποίηση αυτή να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, τηρουμένων βεβαίως και των διατάξεων των παραγράφων 4, 5 και 9 του ίδιου άρθρου του νόμου αυτού.

Το Υπουργείο Οικονομικών, σε υποβληθέν ερώτημα για εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 101 του Ν.1892/1990, που αφορούν την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ανώνυμων εταιριών που σχηματίστηκαν από την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων και για το πέραν της δημοσιεύσεως του Ν.1892/1990 διάστημα (ήτοι για τις αναπροσαρμογές που γίνονται από το έτος 1992 και μετά, βάσει του Ν. 2065/1992), απάντησε, με το αριθ. 1026296/10143/Β0012/30.9.1992, ότι οποτεδήποτε ανώνυμη εταιρία προβεί σε κεφαλαιοποίηση των πιο πάνω αποθεματικών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους της, για την κεφαλαιοποίηση αυτή, δεν θα οφείλεται φόρος εισοδήματος.  
*(Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, με εξαίρεση τα αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του Ν.1892/1990.)*

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 101 του Ν.1892/1990 (λαμβάνομένων υπόψη και των παραγράφων 4, 5 και 9 του ίδιου άρθρου), για την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» (κωδ. 41.06) ισχύουν και εφαρμόζονται τα κάτωθι:

- **Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος**

Με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 101 του Ν.1892/1990, αλλά και με το ανωτέρω έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, παρέχεται η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού αυτού **χωρίς** να οφείλεται φόρος εισοδήματος.

- **Έκδοση νέων μετοχών**

Η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού, κατά ρητή επιταγή του άρθρου 101, παρ. 8 του Ν. 1892/1990, πρέπει να γίνεται μόνο με έκδοση νέων μετοχών και όχι με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των υφισταμένων μετοχών. Οι νέες μετοχές πρέπει να διανεμηθούν κατ' αναλογία στους δικαιούχους μετόχους, διαφορετικά η αξία των μετοχών που θα πάρει επιπλέον κάποιος μέτοχος θα φορολογηθεί στο όνομά του, σύμφωνα με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων κατά περίπτωση (Υπ. Οικ. εγκύκλιος 1040321/ΠΟΛ.1093/5.5.1992).

- **Περίπτωση φορολογίας του κεφαλαιοποιούμενου αποθεματικού**

Με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5 και 9 του άρθρου 101 του Ν.1892/1990, σχετικά με το ανωτέρω κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό, ισχύει ότι, αν η ανώνυμη εταιρία διαλυθεί ή μειώσει το μετοχικό της κεφάλαιο, με σκοπό την επιστροφή του αποθεματικού στους μετόχους πριν από την παρέλευση δέκα (10) ετών από το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, οφείλεται για το κεφαλαιοποιηθέν αποθεματικό φόρος, με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων κατά το χρόνο της διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

Σχετικά με τη βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου, τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, την άσκηση προσφυγής κ.λπ., θα εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο άρθρο 113 του Ν. 2238/1994 και του Ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202/Α').

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν αν η εταιρία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη ανώνυμη εταιρία.

- **Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου**

Η αύξηση κεφαλαίου που πραγματοποιούν οι ανώνυμες εταιρίες, που γίνεται με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, απαλλάσσεται της καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (άρθρο 22, παρ. 2, περ. β' του Ν.1676/1986).

- **Διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου**

Η αύξηση πραγματοποιείται μόνο αφού τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπει ο κωδ. Ν.2190/1920 και με τον τρόπο που διαγράφει το ανωτέρω άρθρο 101, παρ. 8 του Ν.1892/1990 (ήτοι με έκδοση μόνο νέων μετοχών).

- **Λογιστική εγγραφή της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου**

Ο λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης του ανωτέρω αποθεματικού με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας, είναι ο ίδιος με εκείνον της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων ανώνυμης εταιρίας.

Η σχετική λογιστική εγγραφή έχει ως εξής:

41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	
41.06.00	Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992	XX
	εις	
	40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	XX

**ΤΕΛΟΣ**