

**2013**

**ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.2065/92**

Εμμανουήλ Πετράκης  
Senior Partner – Head of Tax

TMS AUDITORS SA  
Λουκιανού 6  
106 75 Αθήνα

Τηλ.: 210 7253580-1  
Fax: 210 7253582

## **Εισαγωγή**

Σκοπός της παρουσίασης αυτής είναι η ανάλυση των διατάξεων του Ν.2065/1992 σχετικά με την υποχρέωση συγκεκριμένων κατηγοριών επιχειρήσεων να προβαίνουν ανά τετραετία σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται την 31/12/2012 να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους σύμφωνα με τους συντελεστές που προβλέπονται με την ΠΟΛ 1226/2012.

Ειδικότερα για την υποχρέωση της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων ισχύουν τα ακόλουθα:

**Υπαγόμενες σε  
αναπροσαρμογή  
επιχειρήσεις**

Υπόχρεες σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους είναι οι:

**α) Επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (ή βάσει του νέου Κ.Φ.Α.Σ τηρούν από 01/01/2013 διπλογραφικά βιβλία) ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, ή τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν.**

Επομένως υποχρέωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων έχουν και οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού καθώς και οι επιχειρήσεις που ασκούν γεωργικές εκμεταλλεύσεις.

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

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

**β) Οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής βρίσκονται σε αδράνεια.**

**γ) Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π.**

Οι επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. υποχρεούνται βάσει της ΠΟΛ.1173/29.12.2008 σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, **χωρίς όμως να προβούν σε κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που θα προκύψει.**

**Μη υπαγόμενες σε  
αναπροσαρμογή  
επιχειρήσεις**

Μη υπόχρεες σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους είναι οι:

- α) Επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- β) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα (Ι.Κ.Α., Τ.Ε.Β.Ε., κ.τ.λ.).
- γ) Αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν στην Ελλάδα άλλη δραστηριότητα εκτός από την εκμίσθωση ακινήτου.
- δ) Επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής
- ε) Επιχειρήσεις με ακίνητα που έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση απαλλοτρίωσης.
- ζ) Επιχειρήσεις που έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση.
- η) Εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) για τα ακίνητα για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

**Υπαγόμενα Ακίνητα -  
Χρόνος Αναπροσαρμογής**

Τα ακίνητα τα οποία, βάσει του Ν.2065/1992, αναπροσαρμόζονται είναι τα γήπεδα - οικόπεδα και τα κτίρια τα οποία ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης.

Εγκαταστάσεις οι οποίες θα μπορούσαν εννοιολογικά να θεωρηθούν ακίνητα δεν υπάγονται στην αναπροσαρμογή του Νόμου.

Δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή τα ακίνητα τα οποία αναγέρθηκαν σε έδαφος κυριότητας τρίτων και εγκαταστάσεις οι οποίες λογιστικά παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς ακινήτων όπως είναι οι περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις κ.λπ.

Επίσης, δεν αναπροσαρμόζεται η αξία λυόμενων κατασκευών και γενικότερα κατασκευών που είναι δυνατόν να αποχωρισθούν από το έδαφος χωρίς να υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν σε άλλο μέρος (π.χ. μεταλλικά υπόστεγα).

Αντίθετα, εγκαταστάσεις οι οποίες είναι ενσωματωμένες στα κτίρια υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Τέτοιες είναι, οι υδραυλικές, οι ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις ενός κτιρίου κ.λπ. (ΠΟΛ.1248/12.11.1992).

Για κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι 31.12.2011, οι δαπάνες ανέγερσης αυτών δεν θα αναπροσαρμοσθούν.

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

Ακίνητα αποσβεσμένα εξ ολοκλήρου δεν αναπροσαρμόζονται.

Χρόνος αναπροσαρμογής της αξίας κτήσης των ακινήτων είναι η 31 Δεκεμβρίου 2012 ανεξάρτητα από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού (ΠΟΛ 1226/24.12.2012).

### **Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή**

Σε αναπροσαρμογή υπόκειται η αξία κτήσης των ακινήτων καθώς και οι αποσβέσεις τους.

#### **Αξία κτήσης για επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.**

α) Ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007:

Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε την 31/12/2008.

β) Ακίνητα η αξία των οποίων δεν είχε αναπροσαρμοσθεί το έτος 2008:

Ως αξία κτήσεως των ακινήτων αυτών λαμβάνεται αυτή που εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία την 31.12.2007.

γ) Ακίνητα τα οποία αποκτήθηκαν ή ιδιοκατασκευάστηκαν κατά τα έτη 2008 έως 2011:

Η αξία των ακινήτων αυτών είναι αυτή της αγοράς ή του κόστους κατασκευής και θα αναπροσαρμοσθεί με βάση τον συντελεστή του έτους της αγοράς ή της ολοκλήρωσης της κατασκευής.

**Αξία που υπόκειται σε  
αναπροσαρμογή**

**Αποσβέσεις κτιρίων**

Οι αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) θα αναπροσαρμοσθούν με τους ίδιους συντελεστές με τους οποίους αναπροσαρμόζονται τα κτίρια ή οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων κτιρίων.

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

**Ειδικότερα θέματα**

**Μετασηματισμοί – συγχωνεύσεις**

Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ.1297/1972 ή του Ν. 2166/1993 από 1.1.2008 και μετά ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

Η άνω αξία αναπροσαρμόζεται ως εξής:

- α) Ν.Δ. 1297/1972: η αξία των ακινήτων αναπροσαρμόζεται με το συντελεστή του έτους του μετασηματισμού.
- β) Ν. 2166/1993: η αξία των ακινήτων αναπροσαρμόζεται με βάση τους συντελεστές του έτους απόκτησής τους.

**Επιχορηγήσεις**

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

- α) Το συνολικό κόστος του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί
- β) Τις συνολικές αποσβέσεις του άνω κτιρίου που έχουν διενεργηθεί μέχρι την προηγούμενη χρήση
- γ) Το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία των επιχειρήσεων κατά το έτος της αναπροσαρμογής.

Επισημαίνεται, ότι οι επιχειρήσεις που έχουν λάβει επιχορηγήσεις «ειδικώς και μόνον» με βάση τις διατάξεις του Ν. 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση» δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή των ληφθέντων επιχορηγήσεων, που έχουν καταχωρηθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και αποτελούν τμήμα των ιδίων κεφαλαίων τους.

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 ΕΓΛΣ, αλλά και τα ΔΛΠ συγχρόνως, για την περίπτωση των λαμβανόμενων επιχορηγήσεων παγίων επενδύσεων.

***Υποκείμενη αξία για επιχειρήσεις που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.:***

Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. ως αξία κτήσης επί της οποίας θα εφαρμοσθούν οι συντελεστές αναπροσαρμογής, θα λάβουν την εύλογη αξία που εμφανίζεται στα βιβλία τους στις 31.12.2008, ανεξάρτητα αν τα βιβλία αυτά τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. **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 (31.12.2012).** 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 2008. (Υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1173/2008).

## **Συντελεστές αναπροσαρμογής**

Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων και των αντίστοιχων αποσβέσεων με τους εξής συντελεστές (ΠΟΛ 1226/2012):

<b>Χρόνος κτήσεως</b>	<b>Συντελεστής αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων</b>	
	<b>Γηπέδων</b>	<b>Κτιρίων</b>
Μέχρι 31.12.2007	1,40	1,35
Το έτος 2008	1,35	1,30
Το έτος 2009	1,00	1,00
Το έτος 2010	1,00	1,00
Το έτος 2011	1,00	1,00
Το έτος 2012	-	-

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων η αναπροσαρμοσμένη αξία τους δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής.

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών προκύπτει αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, μπορεί να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου η μικρότερη πραγματική (άρθρο 21 Ν. 2065/1992). Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας γίνεται από την επιχείρηση με κάθε πρόσφορο μέσο από το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτών (εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή από άλλη Δ.Ο.Υ.



## **Εμφάνιση – Κεφαλαιοποίηση υπεραξίας**

Υπεραξία είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού της αναπροσαρμογής και του υπολοίπου των τυχών λογιστικών ζημιών.

Συνεπώς οι επιχειρήσεις οι οποίες αναπροσαρμόζουν το έτος 2012 τα ακίνητα τους **υποχρεούνται**:

α) να καλύψουν τις λογιστικές ζημίες που υπάρχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, και

β) το τυχόν υπόλοιπο (υπεραξία) να το κεφαλαιοποιήσουν χωρίς να καταβληθεί φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (Υπ. Οικονομικών 1097930/πολ.1127/2004).

Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.2065/1992 περί κεφαλαιοποίησης της προκύπτουσας υπεραξίας.

Οι επιχειρήσεις αυτές για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων όταν τηρούν τα βιβλία τους με βάση την φορολογική νομοθεσία 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 Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

## **Φορολογία υπεραξίας**

Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η φορολογική ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Το υπόλοιπο ποσό της άνω φορολογικής υπεραξίας φορολογείται με τους εξής συντελεστές:

α) Γήπεδα 2%

β) Κτίρια 8%

Ειδικότερα στις **ξενοδοχειακές επιχειρήσεις** και στις **επιχειρήσεις Camping** τα γήπεδα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α) Γήπεδα χρησιμοποιούμενα από την ξενοδοχειακή επιχείρηση. Τα γήπεδα αυτά αναπροσαρμόζονται κανονικά με βάση τους συντελεστές της απόφασης του Υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1226/2012, αλλά φορολογείται το 50% της προκύπτουσας υπεραξίας.

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

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

## **Δήλωση υπεραξίας Καταβολή φόρου**

Σε υποβολή δήλωσης υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση, που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

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

Ο φόρος που οφείλεται με βάση την άνω δήλωση καταβάλλεται σε τέσσερις εξαμηνιαίες δόσεις η πρώτη εκ των οποίων καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης.

### Παράδειγμα αναπροσαρμογής ακινήτων

Α.Ε. στην οποία συμμετέχει με ποσοστό 90% άλλη Α.Ε. και κατά 10% φυσικά πρόσωπα έχει στην κυριότητά της ακίνητο το οποίο έχει αποκτήσει το έτος 2008 και αποτελείται από γήπεδο αξίας κτήσης € 90.000 (η αντικειμενική του αξία την 31/12/2012 είναι € 120.000) και από κτίριο αξίας κτήσης € 300.000 το οποίο έχει επιχορηγηθεί με το ποσό των € 150.000 εκ του οποίου έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα έως και την 31/12/2011 το ποσό των € 48.000. Επί του κτιρίου έχουν υπολογισθεί αποσβέσεις μέχρι την 31/12/2011 ποσού € 96.000.

Η εταιρεία έχει μεταφερόμενη φορολογική ζημιά ποσού € 50.000 την οποία δεν επιθυμεί να συμψηφίσει με την φορολογική υπεραξία αναπροσαρμογής και αντίστοιχη λογιστική ζημιά ποσού € 20.000.

Ακίνητα	Αξία κτήσεως	Αναπ/νη αξία	Υπεραξία (Λογιστική και Φορολογική)	Φόρος υπεραξίας %	ευρώ
Γήπεδα	90.000 x 1,35	120.000	30.000	2%	600
Κτίρια Αξία κτήσεως	300.000 x 1,30	390.000	90.000		
Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2011	96.000 x 1,30	(124.800)	(28.800)		
Επιχορηγήσεις	150.000 x 1,30	195.000	(45.000)		
Αποσβέσεις επιχορηγήσεων μέχρι 31.12.2011	48.000 x 1,30	62.400	14.400		
Σύνολο			30.600	8%	2.448
<b>Σύνολο υπεραξίας - φόρου</b>			<b>60.600</b>		<b>3.048</b>

Από το σύνολο της υπεραξίας ποσού € 60.600 θα αφαιρεθεί η λογιστική ζημιά που ανέρχεται στο ποσό των € 20.000 και το εναπομένον ποσό των € 40.600 θα καταχωρηθεί στον λογαριασμό 41.07 «Αποθεματικό αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/92».

Με την κεφαλαιοποίηση του ως άνω ποσού η μητρική εταιρεία που συμμετέχει με ποσοστό 90% θα λάβει 36.540 μετοχές ονομαστικής αξίας € 1 και θα προβεί σε χρέωση του λογαριασμού 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».