



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 10 Μαΐου 2004

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αριθ. Πρωτ: 1039114/10548/B0012

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β'

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Κ.Β.Σ. (Δ15)

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β'

ΠΟΛ. 1044

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου, Ε. Πόλκα

Ε. Σαϊτης, Μ. Γεροντάρη

Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 312, 317

210 - 3638389, 3610030

ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 13, 15, 27 και 32 του ν. 3229/2004.

Σε συνέχεια της 1025708/661/A0012/23.3.2004 διαταγής μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 15, 32 και 33 του ν. 3229/2004, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13, 15, 27 και 32 του νόμου αυτού.

Άρθρο 13

Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προστέθηκε το κεφάλαιο 15 στο ν.2190/20 (περί Ανωνύμων Εταιρειών) αναφορικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) με τις διατάξεις του οποίου (άρθρο 140 παραγρ. 2 και 7) ρυθμίζεται ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων και ορίζονται συμπληρωματικά βιβλία που τηρούνται επί εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. από τα οποία εξάγεται αποτέλεσμα σύμφωνα με τους κανόνες αυτούς. Παράλληλα τηρείται χωριστό Ημερολόγιο και Καθολικό Φορολογικών Διαφορών στο οποίο καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των κανόνων των Δ.Λ.Π. σε σχέση με τους οριζόμενους κανόνες της Φορολογικής Νομοθεσίας ώστε με την ενοποίηση του κυρίως καθολικού με το καθολικό Φορολογικών Διαφορών να προσδιορίζεται το φορολογικό αποτέλεσμα σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις.

Για την θεώρηση του ημερολογίου και του Καθολικού Φορολογικών Διαφορών ισχύουν αναλογικά οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Άρθρο 140 παρ. 7 του ν.2190/20). Έτσι επί μηχανογραφικής τήρησης των λογιστικών βιβλίων, το εν λόγω ημερολόγιο και καθολικό τηρείται αθεώρητο ή ενταμιεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και τα δεδομένα τους απεικονίζονται διακεκριμένα στο θεωρημένο Ισοζύγιο λογαριασμών «Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών» (Κ.Θ. 275).

Άρθρο 15

Αναπροσαρμογή αναπόσβεστης αξίας ακινήτων τραπεζών και ανωνύμων ασφαλιστικών εταιριών και λοιπών ανωνύμων εταιριών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες ή όχι στο Χ.Α.Α., και σε όλες γενικά τις ημεδαπές Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., να αναπροσαρμόζουν κάθε χρόνο την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους, καθώς και την αξία των εδαφικών εκτάσεών τους στην εύλογη αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του ν. 2992/2002 και το άρθρο 21 του ν. 3148/2003 και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Δ.Λ.Π. 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Η πιο πάνω δυνατότητα αναπροσαρμογής παρέχεται και στις θυγατρικές ανώνυμες εταιρίες των ως άνω υπαγόμενων ανωνύμων εταιριών, με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίες κατέχουν τουλάχιστον το 95% των μετοχών των θυγατρικών τους. Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα αυτή παρέχεται και στις θυγατρικές εταιρίες των οποίων οι μετοχές

κατέχονται κατά 95% τουλάχιστον συνολικά από μια ή περισσότερες τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρίες.

Η αναπροσαρμογή θα γίνεται με τον ισολογισμό που συντάσσεται στο τέλος της κάθε χρήσης, αρχής γενομένης από τον ισολογισμό της 31.12.2003. Η εταιρία που θα προβεί σε αναπροσαρμογή, υποχρεούται να αναπροσαρμόσει την αναπόσβεστη αξία όλων των ακινήτων της, με εξαίρεση βέβαια εκείνα για τα οποία με την εφαρμογή της εύλογης αξίας δεν προκύπτει υπεραξία, καθόσον στην περίπτωση αυτή η αναπροσαρμογή θα απέβαινε σε βάρος των επιχειρήσεων λόγω απώλειας αποσβέσεων.

Ως εύλογη αξία, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω, θα λαμβάνεται αυτή που έχει προκύψει από επαγγελματίες εκτιμητές και απεικονίζει την πραγματική (αγοραία) αξία των ακινήτων.

Με το άρθρο 28 του ν.3091/2002 είχε παρασχεθεί η δυνατότητα στις ως άνω επιχειρήσεις να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην αντικειμενική τους αξία στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2002. Ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας που προέκυπτε από την αναπροσαρμογή δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου.

Έτσι, για τις επιχειρήσεις που εφήρμοσαν τις διατάξεις αυτές, με τις νέες διατάξεις του άρθρου 15 του νόμου αυτού προβλέπεται περαιτέρω η αναπροσαρμογή της αντικειμενικής αξίας στην εύλογη αξία στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι για όλες τις επιχειρήσεις ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία, ανεξάρτητα αν έχουν προβεί προηγουμένως σε αναπροσαρμογή των ακινήτων τους στην αντικειμενική αξία, μπορεί να μεταφερθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών, προκειμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου. Εν όψει των ανωτέρω για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης και ενιαίας αντιμετώπισης της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, γίνεται δεκτό ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των

φορολογητέων τους κερδών και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου.

Το ποσό αυτό της υπεραξίας (ολόκληρο ή μέρος αυτού) μπορεί η επιχείρηση να μεταφέρει απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας. Η αποτίμηση δε αυτή, προκειμένου για το συμψηφισμό, γίνεται όπως ορίζεται σχετικά στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 43 του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει, δηλαδή στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσεως και τρέχουσας.

Ο φόρος 2% που επιβάλλεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα πιο πάνω αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του ν. 2238/1994 (ως το συνημμένο υπόδειγμα), μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση. Επομένως, οι ανώνυμες εταιρίες που θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (κτιρίων ή γηπέδων) με 31.12.2003 και η έγκριση ισολογισμού γίνει στις 30 Ιουνίου 2004, θα πρέπει να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο μέχρι 15 Ιουλίου 2004. Σε περίπτωση που πριν από την έκδοση της παρούσας, έχει αποδοθεί φόρος 2% μόνο για το μέρος της υπεραξίας που θα πήγαινε σε αποθεματικό, γίνεται δεκτό, ότι οι εταιρίες αυτές μπορούν να αποδώσουν τη διαφορά του οφειλόμενου φόρου χωρίς προσauξήσεις, εφόσον υποβάλουν συμπληρωματική δήλωση μέχρι τις 31 Μαΐου 2004. Ο φόρος δε αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται, ότι αν η πιο πάνω υπεραξία, η οποία προέρχεται αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων και των εγκαταστάσεων, κεφαλαιοποιηθεί, αυτή φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο όνομα της εταιρίας. Με τη φορολόγηση αυτή, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων αυτού. Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του ν. 2238/1994, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της.

Για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μέρους του ίδιου εισοδήματος, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι από το φόρο (10%) που οφείλεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εκπίπτει ο φόρος 2% που έχει ήδη καταβληθεί σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο και αντιστοιχεί στο ποσό της υπεραξίας που κεφαλαιοποιείται.

Όλα όσα αναφέρονται στην παράγραφο αυτή δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας που προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αξίας των εδαφικών εκτάσεων, αφού κατά ρητή διατύπωση του νόμου, στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου προβλέπεται, ότι σε περίπτωση που το σχηματισθέν σύμφωνα με τα πιο πάνω αποθεματικό διανεμηθεί, θα φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Από τον αναλογούντα δε φόρο εισοδήματος θα εκπεσθεί ο φόρος 2% που έχει ήδη καταβληθεί και αντιστοιχεί στο ποσό της υπεραξίας που διανέμεται, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του ν. 2523/1997, αναφορικά με τις κυρώσεις κατά την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και του άρθρου 113 του ν. 2238/1994 αναφορικά με τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, θα έχουν ισχύ τόσο κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, όσο και αυτών των προηγούμενων παραγράφων.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι σε περίπτωση που η υπεραξία των κτιρίων ή εγκαταστάσεων (ή μέρος αυτής) δεν έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2, οι αποσβέσεις που αναλογούν στο μέρος της υπόψη υπεραξίας που υπερβαίνει την αξία, η οποία προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων προκειμένου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους. Αντίθετα, αν η υπεραξία αναπροσαρμογής έχει κεφαλαιοποιηθεί, οι αποσβέσεις που αναλογούν στο μέρος της υπεραξίας που κεφαλαιοποιήθηκε, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Σ.Α.Τ.Ε.

6. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι σε περίπτωση πώλησης ακινήτου του οποίου η αναπόσβεστη αξία ή η αξία κτήσης, κατά περίπτωση, έχει αναπροσαρμοσθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ως αξία πώλησης, για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, δεν μπορεί να ληφθεί μικρότερη από αυτή που προέκυψε μετά την πιο πάνω αναπροσαρμογή. Επομένως, η ζημία που προκύπτει από ενδεχόμενη πώληση του πιο πάνω ακινήτου δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Σ.Α.Τ.Ε.

Οι διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 27 και 32 δεν καταχωρούνται εδώ, διότι δεν αφορούν, ούτε έμεσα, τους Εργολήπτες.

Σ.Α.Τ.Ε.