

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ  
Ν.2065/92, ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΒΑΣΗ  
ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΑΙ  
ΚΡΙΤΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.»**

**ΣΠΟΥΣΑΣΤΕΣ: ΞΑΝΘΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ**

**ΚΑΡΑΜΠΕΛΑΣ ΣΤΑΥΡΟΣ**

**ΖΩΓΡΑΦΑΚΗΣ ΙΩΝΝΗΣ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΒΙΖΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2010**

<b><u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u></b>	<b><u>Σελ.</u></b>
<b><u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u></b>	<b>4</b>
<b><u>ΕΝΟΤΗΤΑ 1</u></b> 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	<b>5</b>
<b>1.1</b> ΓΕΝΙΚΑ	<b>5</b>
<b>1.2</b> Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις	<b>6</b>
<b>1.3</b> Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων – Χρόνος Αναπροσαρμογής	<b>6</b>
<b>1.4</b> Εμφάνιση της υπεραξίας	<b>16</b>
<b>1.5</b> Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας	<b>21</b>
<b>1.6</b> Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων που έχουν επιχορηγηθεί	<b>23</b>
<b><u>ΕΝΟΤΗΤΑ 2</u></b> ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΚΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ - ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ – ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	<b>27</b>
<b>2.1</b> Φορολογία Υπεραξίας	<b>27</b>
<b>2.2</b> Δήλωση υπεραξίας – Αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.	<b>33</b>
<b>2.3</b> Καταβολή του φόρου. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης	<b>34</b>
<b>2.4</b> Περιπτώσεις κατά τις οποίες η υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/1992 φορολογείται	<b>35</b>
<b><u>ΕΝΟΤΗΤΑ 3</u></b> ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΕ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν. 2065/1992 ΚΑΤΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2008	<b>37</b>
<b>3.1</b> Αύξηση κεφαλαίου - Χρόνος που πραγματοποιείται η κεφαλαιοποίηση	<b>37</b>
<b>3.2</b> Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου ν. 1676/1986	<b>40</b>
<b>3.3</b> Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών	<b>40</b>
<b>3.4</b> Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 4, του ν. 876/1979	<b>41</b>
<b>3.5</b> Διαδικασία αύξησης του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας, από την υπεραξία αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων της με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992	<b>41</b>
<b>3.6</b> Κυρώσεις των υπευθύνων	<b>44</b>
<b>3.7</b> Λογιστικές εγγραφές αύξησης κεφαλαίου	<b>45</b>
<b><u>ΕΝΟΤΗΤΑ 4</u></b> ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΠΟΥ ΣΧΗΜΑΤΙΖΟΥΝ ΟΙ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε., ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΤΟΧΩΝ Ή ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ε.Π.Ε., ΚΑΤΟΠΙΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 2065/1992 (ΓΙΑ ΤΟ 2008), ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΥΝ	<b>47</b>
<b>4.1</b> 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	<b>47</b>
<b>4.2</b> Φύση και περιεχόμενο του λογαριασμού 41.06 "Διαφορές από	<b>49</b>

αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων" με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992	
<b>4.3</b> Περίπτωση κατά την οποία το αποθεματικό του Λογ. 41.06 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» με βάση το Ν.2065/1992, φορολογείται	<b>49</b>
<b>4.4</b> 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	<b>50</b>
<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16</b>	<b>53</b>
<b>ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 16 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ</b>	<b>81</b>
<b>Συμπέρασμα</b>	<b>82</b>
<b>Παράδειγμα Εφαρμογής των κυριότερων Διατάξεων του Ν. 2065/1992</b>	<b>83</b>
<b>ΠΗΓΕΣ</b>	<b>91</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b>	<b>92</b>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Πάγια ενεργητικά στοιχεία χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά που αποκτώνται από την επιχείρηση όχι με πρόθεση μεταπώλησης αλλά μακροχρόνιας επιχειρηματικής κατοχής και εκμετάλλευσης με την ίδια περίπου μορφή. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν και τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Ως ενσώματα χαρακτηρίζονται εκείνα τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, π.χ. κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων, κ.ο.κ.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να καταδείξει τον λογιστικό χειρισμό και υπολογισμό της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον Ελληνικό χώρο. Οι λογιστικοί χειρισμοί αφορούν, κυρίως, τον τρόπο που αποτυπώνονται στα βιβλία της επιχείρησης μέσω των λογιστικών εγγραφών και της κίνησης των αντίστοιχων λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Σχεδίου-Ε.Γ.Λ.Σ. Τα προαναφερθέντα παρουσιάζονται ακολουθώντας τις ισχύουσες φορολογικές και νομοθετικές διατάξεις μετά και την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης-ΔΠΧΠ. Παράλληλα, καταβάλλεται προσπάθεια λογιστικής ερμηνείας του κόστους-ωφέλειας των κεφαλαίων που δεσμεύονται από την επιχείρηση για την απόκτηση παγίων στοιχείων και της αναλογίας αυτών σε σχέση με το σύνολο του ενεργητικού ή της καθαρής θέσης ως ένδειξη των στόχων και της επιχειρηματικής στρατηγικής της επιχείρησης.

Με την αναπροσαρμογή επιδιώκεται η λογιστική διόρθωση της υποτιμημένης αξίας με την οποία εμφανίζονται τα αντίστοιχα πάγια στις λογιστικές καταστάσεις ώστε οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές να είναι χρήσιμες στους χρήστες στη λήψη των οικονομικών αποφάσεων.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η περιοδικότητα και χρονικός περιορισμός των μεσοδιαστημάτων μεταξύ των αναπροσαρμογών σε συνδυασμό με τον περιορισμό των γραφειοκρατικών διαδικασιών θα βοηθούσε προς την κατεύθυνση της εμφάνισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε ρεαλιστικές τιμές. Το γεγονός αυτό συμβάλλει αφενός στην άρτια και έγκυρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της κατάστασης της επιχείρησης και αφετέρου στην εμφάνιση της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού της στοιχείου.

## 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 αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική μορφή που λειτουργούν, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961, κλπ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς ή αν είναι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις ή αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού.

Αντίθετα, δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή, οι επιχειρήσεις, που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθώς και οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) για τα ακίνητα για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 2065/1992, οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 27 του ν. 2682/1999.

Σύμφωνα με την παρ. 3 της Α.Υ.Ο. 1127942/ 11772/B0012/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 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]

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, ασφαλοστρώσεις, αποχετεύσεις, μαντρότοιχοι κλπ.), καθόσον αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 948 και επόμενα του Α.Κ.

**2.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/92, ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης και περαιτέρω, ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Επίσης, από τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται η έκδοση κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία καθορίζονται οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, εκδόθηκε η αριθ.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/Β0012/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... 1297/1972 (ΦΕΚ - Α' 217) ή του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ - Α' 137) από την 1η 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:

<b>Χρόνος κτήσης</b>	<b>Γήπεδα</b>	<b>Κτίρια</b>
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 1η 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 31η 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 μετατροπή, 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... 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/Β0012/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 δύνανται αυτές να θεωρήσουν ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων αυτών, την αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση αυτή, δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά αυτά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

#### **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/Β0012/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 αυξομείωσης (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κλπ.).]*

Περαιτέρω, με την παρ. 2 της αριθ. 1127942/11772/Β0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008Α.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 ακινήτων 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 προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών, αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους.

Τονίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής κυριότητας σε ακίνητα, όπως έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών (1112918/ΠΟΛ.1248/1992 & 1097930/ΠΟΛ. 1127/2004 εγκύκλιος).

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  $(120.000 \times 1,30 =)$  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  $(24.000 \times 1,30 =)$  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  $(80.000 \times 1,25 =)$  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  $(15.000 \times 1,20 =)$  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 αναπροσαρμοσθούν ως εξής:

$$(14.000 - 1.500) = 12.500 \times 1,25 = 15.625$$

$$1.500 \times 1,20 = 1.800$$

$$\text{Σύνολο: } 17.425$$

### **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/B0012/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 965 υ \u963 στην πραγματική 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 ..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 ..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 ..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 «ΚΕΡ.Η ή ΖΗΜΙΕΣ», ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει ή όχι α- να γνωρισθεί 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 αγορασθεί 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 «ΚΕΡ.Η 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 αντικειμ. προσδιορισμού
Γήπεδο κτήσης 2001 150000	100.000	X	1,40 =	140.000
Γήπεδο κτήσης 2004 60.000	50.000	X	1,35 =	67.500
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	Αναπροσαρμοσμένη Αξία προσθηκών
Κτίριο κτήσης 2004	400.000	X 1,30	=	520.000	
	200.000	X 1,25	=	250.000	
Κτίριο κτήσης 2005	40.000	X 1,20	48.000		
Σύνολο	600.000		770.000	40.000	

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 δευτέρου 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	=	<u>36.456</u> ευρώ.
Σύνολο Αναπροσαρμοσμένων Αποσβέσεων:			<u>140.456</u> ευρώ

## II. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ

### Α΄ Από Γήπεδα

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

### Β΄ 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>
<u>25.456</u>	<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

		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		
	(Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης χρήσης με υπεραξία Ν. 2065/1992)	

*[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/Β0012/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... 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»	<u>.....</u> <u>.....</u>

.....

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 ( $200.000 \times 40\% =$ ) 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:<br>( $600.000 \times 1,30 =$ )                      | 780.000 |
| 2. Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις κτιρίου:<br>( $240.000 \times 1,30 =$ )               | 312.000 |
| 3. Αναπροσαρμογή υπολοίπου ποσού επιχορήγησης κτιρίου:<br>( $120.000 \times 1,30 =$ ) | 156.000 |

#### 4. Υπολογισμός υπεραξίας κτιρίου:

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)	<u>36.000</u>
		<u>708.000</u>

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 αποθεματικού 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 ουσιωδώς από τους προγενέστερους νόμους και συνεπώς και η λογιστική αντιμετώπιση διαφοροποιείται από εκείνη που ρυθμίζει το Π... 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., ιδιοεκμεταλλεζόμενα 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, αναγνωριζόμενη φορολογικά και εφόσον επιθυμούν να αφαιρέσουν αυτή από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή, για τον επιμερισμό της ζημίας, η οποία θα αφαιρεθεί αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων, ως ποσό υπεραξίας γηπέδων θα ληφθεί το 50% της υπεραξίας αυτών που εξυπηρετούν, σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερθέντα, τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ και το 100% της υπεραξίας των λοιπών γηπέδων τους.

Τονίζεται ότι, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2065/92 προβλέπεται ότι, η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία, για τον υπολογισμό της φορολογητέας υπεραξίας, δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι η υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων εξευρίσκεται ως εξής:

α) Για τα Γήπεδα – Οικόπεδα: Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζονται στην Υπουργική Απόφαση, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου - οικοπέδου.

β) Για τα Κτίρια: Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζονται στην Υπουργική απόφαση, θα αφαιρεθεί το ποσό των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων τους καθώς και η αναπόσβεστη αξία αυτών που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

### **Παράδειγμα 1ο**

Ανώνυμη εμπορική εταιρία που κλείνει ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου 2008 έχει στην κυριότητά της κατάσταση 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  $300.000 \times 1,30 = 390.000$  ευρώ

#### B' ΚΤΙΡΙΟΥ

Αξίας κτήσης  $200.000 \times 1,25 = 250.000$  ευρώ

#### ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

$30.000 \times 1,25 = 37.500$  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: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής</u>	<u>300.000</u>
90.000	

#### β. Υπεραξία κτιρίων:

Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως	250.000
<u>μείον: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής</u>	<u>200.000</u>
50.000	

### ΜΕΙΟΝ:

Διαφορά από αναπροσαρμογή αποσβέσεων:

Αποσβέσεις μετά την προσαρμογή 37.500  
μείον: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής 30.000 7.500 43.500

Σύνολο υπεραξίας 133.500

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:  $90.000 / 133.500 \times 100$ ) 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>Φόρος</u>	<u>Φορολογητέα αξία</u>		<u>Συντελεστής</u>		
α. Γηπέδων:	59.663	X	2%	=	1.193
β. Κτιρίων:	28.837	X	8%	=	<u>2.306</u>
			Σύνολο φόρου		<u>3.499</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 Ζημίες» ανέρχεται σε 120.000 ευρώ, το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά για συμψηφισμό με τα κέρδη των επομένων χρήσεων.

Οι αξίες των πιο πάνω ακινήτων βάσει του αντικειμενικού συστήματος είναι κατά το χρόνο αναπροσαρμογής (31/12/2008) 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 Σ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤ ΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡ Μ.		ΑΝΑΠΡΟΣΑ Ρ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΠΡΟΣΔ/ΜΟ Υ
Μέχρι και 31/12/03: (οικόπεδο του ξενοδοχείου)	1.000.00 0	X	1,40	= 1.400.000	1.800.000
Από 1/1 – 31/12/2004: (δεύτερο οικόπεδο)	300.000	X	1,35	= 405.000	405.000

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.		ΑΝΑΠΡΟΣΑΡ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΑΝΤΙΚ. ΠΡΟΣΔ/ΜΟΥ
Μέχρι και 31/12/03:	2.000.000	X	1,35	= 2.700.000	3.500.000

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

### A) Υπεραξία γηπέδων:

α' γηπέδου (οικόπεδο του ξενοδοχείου):

Αναπροσαρμοσμένη αξία

1.400.000

μείον: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής 1.000.000 400.000  
 β' γηπέδου:  
 Αναπροσαρμοσμένη αξία 405.000  
 μείον: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής 300.000 105.000  
 505.000

B) Υπεραξία κτιρίων (ξενοδοχείο):  
 Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως 2.700.000  
 μείον: Αξία κτήσης προ της αναπροσαρμογής 2.000.000 700.000  
 ΜΕΙΟΝ:  
 Διαφορά από αναπροσαρμογή αποσβέσεων:  
 Αποσβέσεις μετά την προσαρμογή 1.890.000  
 μείον: Αποσβέσεις προ της αναπροσαρμογής 1.400.000 490.000  
210.000

Σύνολο υπεραξίας:

715.000

Επισημαίνεται ότι, ποσοστό 50% της υπεραξίας του πρώτου γηπέδου δεν φορολογείται, γιατί εξυπηρετεί τις ανάγκες του ξενοδοχείου. Αντίθετα, φορολογείται ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας του δεύτερου γηπέδου και ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας του κτιρίου.

Δηλαδή, θα έχουμε φορολογητέα υπεραξία γηπέδων 305.000 ευρώ [(400.000 X ½) + 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 υποκείμενη 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 Φόρος</u>		
α. Γηπέδων:	233.936	X	2%	=	4.678
β. Κτιρίων:	161.064	X	8%	=	<u>12.885</u>



Σύνολο φόρου 17.563  
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 Φόρος</u>	
α. Γηπέδων:	305.000	X 2%	= 6.100
β. Κτιρίων:	210.000	X 8%	= <u>16.800</u>
		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 εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας, για το ποσό της υπεραξίας που φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, οι εταιρίες δεν θα διαλυθούν ή το μετοχικό τους κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό να διανεμηθεί στους μετόχους ή εταίρους το ποσό της προκύψασας υπεραξίας ακινήτων πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Σε περίπτωση, που οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν ή μειωθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, με σκοπό τη διανομή στους μετόχους ή εταίρους αυτών, του ποσού της προκύψασας υπεραξίας, η υπεραξία αυτή δεν θεωρείται φορολογικά ως μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και θα φορολογηθεί, με τις διατάξεις που

ισχύουν κάθε φορά, στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου της. Από το φόρο που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται, αν οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευσή τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφησής τους από άλλη ανώνυμη εταιρία.

## ΕΝΟΤΗΤΑ 3

### ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΕ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΗΝ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΝ 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 ιδίου νόμου και στην 1114301/11543/Β0012/ΠΟΛ. 1152/14.11.2008 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡ.Η 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 24 ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Η αύξηση αυτή του εταιρικού κεφαλαίου των συνεταιρισμών, θα λάβει χώρα, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται 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 αναπροσαρμογή 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/Β0012/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/Β0012/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... 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. 2190/12920, 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

έγγραφο 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 αντιστοίχων 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 αυτοδίκαια 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 ευθύνης, 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 αποφάσεως «περί αυξήσεως» του οργάνου της εταιρίας στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών και τη δημοσίευση (ημερομηνία καταβολής του σχετικού παραβόλου) ανακοινώσεως στο τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, οπότε και διενεργείται η λογιστική εγγραφή αυξήσεως 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/Π.Ο.Λ. 1127/6.12.2004]

1. Το Υπ. Οικ. & Οικονομικών με την 1097930/11407/B0012/Π.Ο.Λ. 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 εις	χχ ή ψψ
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 κεφαλαιοποιήσεως 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 ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ε.Π.Ε., ΚΑΤΟΠΙΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΕΣ 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.Α.), 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 αυξήσεως 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 αυξήσεως 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 «\_ιαφορές 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 νομίσιματος 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 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 ιδίου 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 φορολόγητα 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 φορολόγητα 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 (λαμβανομένων υπόψη και των παραγράφων 4, 5 και 9 του ίδιου άρθρου), για την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού «ιαφορές 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

---

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16**

**ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

**ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

**ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.**

## ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

## ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία)

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (βλ. ΔΠΧΑ 6 *Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων*) ή

δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στα στοιχεία β)-δ).

4. Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων παγίων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις απαιτεί η οικονομική οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων ενσώματων παγίων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

5. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και απαιτείται η οικονομική οντότητα να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται επίσης σε υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζεται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο. Η οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

## ΟΡΙΣΜΟΙ

6. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

*Λογιστική αξία* είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

*Κόστος* είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, π.χ. του ΔΠΧΑ 2, Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

*Αποσβέσιμο ποσό* είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

*Απόσβεση* είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

*Ζημία απομείωσης* είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

*Ενσώματα πάγια* είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και

β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

*Ανακτήσιμο ποσό* είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

*Η υπολειμματική αξία* ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το



περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

*Ωφέλιμη ζωή είναι:*

α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή

β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

## ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

8. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματα πάγια, όταν η οικονομική οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων παγίων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματα πάγια.

9. Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα επιμέτρησης για την αναγνώριση, ήτοι τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων παγίων. Συνεπώς,

απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οικονομικής οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

10. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων παγίων όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων παγίων και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

### Αρχικό κόστος

11. Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων παγίων, μολοντί δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων παγίων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οικονομική οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων παγίων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα ενσώματα πάγια, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες μεταφοράς χημικών προϊόντων, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

### Μεταγενέστερο κόστος

12. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων. Αντιθέτως, οι δαπάνες

αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων παγίων.

13. Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων παγίων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και κουζίνες, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο (βλ. παραγράφους 67-72).

14. Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

#### ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

-

15. Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να επιμετράται στο κόστος του.

## Στοιχεία του κόστους

16. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:

α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών

β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει

γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

17. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων

β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου

γ) οι αρχικές δαπάνες παράδοσης και μεταφοράς

δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης

ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη

συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

18. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα στο κόστος* των δεσμεύσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσης όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο που πραγματοποιούνται σε μία συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι δεσμεύσεις που αφορούν σε κόστη που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

19. Παραδείγματα κόστους που δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι:

α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας

β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης)

γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και

δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

20. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, οι ακόλουθες δαπάνες δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων:

α) δαπάνες που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε δυναμικότητα μικρότερη της κανονικής

β) οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου και

γ) το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της οικονομικής οντότητας.

21. Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και τα σχετικά έξοδα των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

22. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οικονομική οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλ. ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων παγίων.

### **Επιμέτρηση του κόστους**

23. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός

στοιχείου των παγίων περιουσιακών στοιχείων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

24. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων παγίων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται μόνο σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων παγίων επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

25. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή

β) η συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και

γ) η διαφορά του α) ή του β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία,

η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας θα αντανακλά τις μετά από φόρους ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

26. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

27. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17.

28. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων* και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.

#### ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

-

29. Η οικονομική οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 30 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων παγίων.



## Μέθοδος κόστους

30. Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

## Μέθοδος αναπροσαρμογής

31. Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

32. Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με τη μέθοδο της εκτίμησης.

33. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων παγίων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οικονομική οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό που βασίζεται στα έσοδα ή στο αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης.

34. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων παγίων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων παγίων με

επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

35. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) επαναδιατυπώνονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη που εφαρμόζεται ώστε να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του

β) συμψηφίζονται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτήρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40.

36. Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

37. Κατηγορία ενσώματων παγίων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

α) εδαφικές εκτάσεις

β) γήπεδα και κτήρια

γ) μηχανήματα

δ) πλοία

ε) αεροσκάφη

στ) οχήματα

ζ) έπιπλα και σκεύη και

η) εξοπλισμός γραφείου.

38. Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Ωστόσο, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

39. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

40. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

41. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση

αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να μεταφερθούν απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα ήταν η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία και της απόσβεσης που βασίζεται στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

42. Οι επιδράσεις των φόρων εισοδήματος, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

### Απόσβεση

43. Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

44. Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητη είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

45. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της επιβάρυνσης με απόσβεση.

46. Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οικονομικής

οντότητας για τα τμήματα αυτά διαφέρουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει με ακρίβεια τον ρυθμό ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

47. Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

48. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

49. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων παγίων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*.

### **Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης**

50. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

51. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

52. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

53. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

54. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί η υπολειμματική αξία, η επιβάρυνση της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδέν εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

55. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης μπορεί να είναι μηδέν ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

56. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οικονομική οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οπωσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου

β) η αναμενόμενη φυσική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια

γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο

δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

57. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οικονομική οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οικονομικής οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οικονομικής οντότητας από όμοια στοιχεία.

58. Τα γήπεδα και τα κτήρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής αποβλήτων, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτήρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτήριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτηρίου.

59. Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου

αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

## Μέθοδος απόσβεσης

60. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.

61. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει σημειωθεί σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα λογιστικοποιείται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

62. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.



## Απομείωση αξίας

63. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μια οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

64. [Απαλείφθηκε]

## Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

65. Η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.

66. Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων παγίων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημίωσης ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

α) απομειώσεις αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36

β) η παύση αναγνώρισης στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο

γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν καθίσταται απαιτητή και

δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποκαταστάθηκαν,

αγοράσθηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

## ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

-

67. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα παύει να αναγνωρίζεται:

α) κατά τη διάθεση ή

β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

68. Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται ως έσοδα.

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

70. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστάμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

71. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

72. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

-

73. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

α) τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας

β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν

γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου, και

ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

i) προσθήκες,

ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,

iii) αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

vii) αποσβέσεις,

viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και

ix) άλλες μεταβολές.

74. Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων

β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του

γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων και

δ) αν δεν γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα.

75. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

α) η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και

β) η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

76. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τα ενσώματα πάγια, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

α) τις υπολειμματικές αξίες

β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων παγίων

γ) τις ωφέλιμες ζωές και

δ) τις μεθόδους απόσβεσης.

77. Αν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

α) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής

β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής

γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών

δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργού αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης

ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους, και

στ) τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

78. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 στοιχείο ε) σημεία iv)-vi), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένα ενσώματα πάγια.

79. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια

β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων παγίων, που είναι ακόμη σε χρήση

γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και δεν ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και

δ) την εύλογη αξία των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

#### ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

-

80. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 24-26 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζονται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

#### **ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

81. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81A. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΔΠΧΑ 6 σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

## ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

-

82. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις (αναθεωρημένο το 1998).

83. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

α) ΜΕΔ-6 Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού

β) ΜΕΔ-14 Ενσώματα πάγια — Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία  
στοιχείων και

γ) ΜΕΔ-23 Ενσώματα πάγια — Έξοδα σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών  
επισκευών.



**ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ  
ΠΡΟΤΥΠΟΥ 16 ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ**

Κατηγορία	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ No 16	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ
Χρόνος αναπροσαρμογής	<p>Σύμφωνα με το ΔΛΠ16 τα υλικά πάγια στοιχεία του Ενεργητικού μετά την αρχική καταχώριση μπορούν να αναπροσαρμόζονται.</p> <p>(Σύμφωνα με τον ν. 3229/04 (εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων) οι τραπεζικές – ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Α.Ε. και θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν να αναπροσαρμόζουν κάθε χρόνο την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην αγοραία αξία η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16).</p>	<p>Σύμφωνα με τον ν. 2065/92 οι επιχειρήσεις του αρ. 20 υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, κάθε τέσσερα χρόνια την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους.</p> <p>Σε περίπτωση που οι εταιρίες έχουν αναπροσαρμόσει την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους σύμφωνα με το αρ. 15 του ν. 3229/04, δε θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/92.</p>
Συντελεστές αναπροσαρμογής	<p>Σύμφωνα με την παρ. 31 και 32 του ΔΛΠ 16 η αγοραία αξία των παγίων καθορίζεται από επίσημους εκτιμητές.</p>	<p>Σύμφωνα με το αρ.21, παρ.2 του ν.2065/92, οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθορίζονται λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθορίζονται με αποφάσεις του υπουργείου οικονομικών. Λαμβάνονται, επίσης, υπόψη και οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, όπου υπάρχει σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.</p>
Αξία που υπόκειται σε αναπροσαρμογή	<p>Σύμφωνα με την παρ. 15 του ΔΛΠ 16 υπάρχουν δύο εναλλακτικοί λογιστικοί χειρισμοί.</p> <p>Σε αναπροσαρμογή υπόκειται η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων, έτσι ώστε να ισούται με την πραγματική (αγοραία) αξία τους.</p>	<p>Σύμφωνα με το αρ.22, παρ.4 και 5 του ν.2065/92, αναπροσαρμόζεται τόσο η αξία των ακινήτων όσο και οι σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι και την προηγούμενη διαχειριστική χρήση από το χρόνο της αναπροσαρμογής, με βάση τους προβλεπόμενους συντελεστές.</p>
Εμφάνιση της διαφοράς αναπροσαρμογής	<p>Η διαφορά αναπροσαρμογής εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» ως τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Η διαφορά αυτή μεταφέρεται στο Υπόλοιπο κερδών εις νέον τμηματικά, ανάλογα με τη χρήση του παγίου, ή εφάπαξ με την απόσυρση ή πώληση του. (παρ. 39, 40, 41)</p>	<p>Η διαφορά αναπροσαρμογής εμφανίζεται λογιστικά στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» ως τμήμα των Ιδίων Κεφαλαίων. Από την προκύπτουσα υπεραξία αφαιρείται η τυχόν υπάρχουσα ζημιά. Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει κεφαλαιοποιείται, όπως ορίζει το αρ. 23 του ν.2065/92.</p>
Ετήσιες αποσβέσεις	<p>Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται στην επανεκτιμημένη αξία των παγίων (δηλαδή, στη νέα λογιστική αξία) και την υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή τους.</p>	<p>Οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης των ακινήτων σύμφωνα με τους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης. Άρα, επιμηκύνεται η ωφέλιμη ζωή των ακινήτων.</p>

Φορολογία της υπεραξίας	Δεν αναγνωρίζεται το άρθρο 13 του ν. 2238/94 από τα ΔΛΠ.	Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απομένει, μετά την αφαίρεση της τυχόν υπάρχουσας ζημιάς, φορολογείται εφάπαξ. Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του κεφαλαίου πριν από την πάροδο 5 ετών, η καφαλαιοποιηθείσα διαφορά αναπροσαρμογής υπόκειται σε πλήρη φορολογία με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (ο φόρος που καταβλήθηκε αφαιρείται).
-------------------------	--	---

## **Συμπέρασμα**

Το δικαίωμα της αναπροσαρμογής που παρέχει το ΔΛΠ 16 ενδεχόμενα να κατευθύνει τις επιχειρήσεις σε ‘δημιουργική λογιστική’, εάν υπάρχουν επιχειρήσεις που θέλουν να παρουσιάσουν ‘διογκωμένα κέρδη’ δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος δηλ. μικρότερες αποσβέσεις και περισσότερα κέρδη, αντίθετα αν υπάρχουν επιχειρήσεις που επιθυμούν να δείχνουν ‘ισχυρό ισολογισμό’ και χαμηλό δείκτη δανειακών επιβαρύνσεων επιλέγουν να επανεκτιμήσουν δημιουργία αποθεματικού από επανεκτιμητή. Η κατάσταση αυτή έχει δημιουργήσει, μεταξύ άλλων, πρόβλημα συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων.

Αν η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογία δεδομένου ότι η λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη φορολογική του βάση, δηλ. η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται μόνο για λογιστικούς σκοπούς.

Η ανάγκη θέσπισης πλαισίου για τις αναπροσαρμογές των αξιών των παγίων περιουσιακών στοιχείων πηγάζει από την ύπαρξη διαφορετικών απόψεων αλλά και προσπαθειών δημιουργίας πλασματικών κερδών. Επιπλέον, το γεγονός της αναπροσαρμογής πρέπει να καταδειχθεί στην κατάρτιση των μελλοντικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι τα περιουσιακά στοιχεία, οι αξίες των οποίων επανεκτιμώνται έχουν αποτιμηθεί πλήρως, έχουν εγκαταλειφθεί, πωληθεί ή μεταβιβαστεί και έτσι δεν βρίσκονται πλέον στην κυριότητα της επιχείρησης.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων ήταν αναγνωρισμένη στη γενική λογιστική πρακτική, η πιθανότητα επιτυχίας των αντικειμενικών προτύπων θα βελτιωνόταν, πράγμα που συνεπάγεται επίτευξη, ή τουλάχιστον προσέγγιση σε μεγάλο βαθμό, ενός από τους θεμελιώδεις σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής δηλαδή της άρτιας, πλήρους και έγκυρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης μέσω της προβολής μιας λογιστικής εικόνας

που ανταποκρίνεται στην αντικειμενικότητα αλλά και στην πραγματική, τρέχουσα και εύλογα προσδιορισμένη πτυχή των μεμονωμένων παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

### **Παράδειγμα Εφαρμογής των κυριότερων Διατάξεων του Ν. 2065/1992**

Μία ανώνυμη εταιρεία, της οποίας το τέλος της χρήσης είναι στις 31/12/2004, κατέχει δύο γήπεδα, επί των οποίων έχει ανεγείρει δύο κτίρια εντός σχεδίου πόλεως. Για τα δύο αυτά ακίνητα ισχύουν τα παρακάτω:

#### **1<sup>ο</sup> ακίνητο: Γήπεδο Α**

Το γήπεδο αυτό αγοράστηκε το έτος 1997. Η αναπροσαρμοσμένη του αξία, έπειτα και από την αναπροσαρμογή της που πραγματοποιήθηκε το έτος 2000 βάσει του Ν. 2065/1992, είναι € 100.000. Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 150.000.

#### **1<sup>ο</sup> ακίνητο: Κτίριο Α**

Η ανέγερση του κτιρίου επί του γηπέδου αυτού ολοκληρώθηκε το έτος 2000 και η αξία κτήσης του με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας είναι € 400.000. Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 600.000. Οι συνολικές αποσβέσεις που είχαν διενεργηθεί μέχρι τις 31/12/2003 ήταν ύψους €80.000.

#### **2<sup>ο</sup> ακίνητο: Γήπεδο Β**

Το γήπεδο αυτό αγοράστηκε το έτος 2000 και η αξία κτήσης του φτάνει τα € 50.000. Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα €60.000.

#### **2<sup>ο</sup> ακίνητο: Κτίριο Β**

Η ανέγερση του κτιρίου επί του γηπέδου αυτού ολοκληρώθηκε το έτος 2001 και η αξία κτήσης του με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας είναι € 200.000. Στο κτίριο αυτό πραγματοποιήθηκαν, κατά το έτος 2002, προσθήκες ύψους €40.000 Βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών των ακινήτων, η αξία του συγκεκριμένου γηπέδου, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής στις 31/12/2004, ανέρχεται στα € 250.000. Επιπλέον, οι συνολικές αποσβέσεις που είχαν διενεργηθεί επί του κτιρίου μέχρι τις 31/12/2003 ήταν ύψους €35.000, εκ των οποίων το ποσό των €6.000 αφορούν τις προσθήκες.

Σημειώνουμε, επίσης, ότι η επιχείρηση που εξετάζουμε εμφάνιζε στα βιβλία της χρεωστικό υπόλοιπο στο λογαριασμό *Κέρδη ή Ζημίες* ύψους €60.000.

Με βάση τα στοιχεία που μόλις αναφέρθηκαν, προχωρούμε στον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών των γηπέδων, των κτιρίων και των αποσβέσεων, αλλά και της λογιστικής υπεραξίας.

Ταυτότητα ακινήτου			Οικονομικά στοιχεία			
			συντελεστής αναπροσαρμογής	αναπροσαρμοσμένη αξία	Λαμβανόμενη αξία	υπεραξία
<b>Γήπεδο Α</b>	έτος κτήσης	1997				
	αξία κτήσης	100.000	1,45	145.000	145.000 <sup>9</sup>	45.000
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	150.000	-	-
<b>Γήπεδο Β</b>	έτος κτήσης	2000				
	αξία κτήσης	50.000	1,40	70.000	-	-
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	60.000	60.000 <sup>10</sup>	10.000
<b>Κτίριο Α</b>	έτος κτήσης	2.000				
	αξία κτήσης	400.000	1,35	540.000	540.000 <sup>11</sup>	140.000
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	600.000	-	-
<b>Αποσβέ σεις</b>	έτος κτήσης	-				
	αξία κτήσης	80.000	1,35	(108.000)	(108.000)	(28.000)
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-
<b>Κτίριο Β</b>	έτος κτήσης	2001				
	αξία κτήσης	200.000	1,30	310.000 <sup>12</sup>	-	-
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	250.000	250.000 <sup>13</sup>	50.000
<b>Προσθή κες</b>	έτος κτήσης	2002				
	αξία κτήσης	40.000	1,25	50.000	50.000	10.000
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-
<b>Αποσβέ σεις</b>	έτος κτήσης	-				
	αξία κτήσης	35.000	1,0416 <sup>14</sup>	(36.456)	(36.456)	(1.456)
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-

<sup>9</sup> Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/92, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθούν τα € 145.000, καθώς η αντικειμενική αξία του είναι μεγαλύτερη, δηλαδή €150.000.

<sup>10</sup> Επειδή η αξία του γηπέδου Β βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού είναι μικρότερη της αξίας η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής, ως αναπροσαρμοσμένη αξία του γηπέδου αυτού θα ληφθεί η αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού, δηλαδή τα €60.000 (Ν.2065/1992, παράγραφος 3, άρθρο 21).

<sup>11</sup> Για το κτίριο Α, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί αυτή η οποία προέκυψε με τη χρήση του συντελεστή αναπροσαρμογής, δηλαδή € 540.000, καθώς είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας του κατά την 31.12.2004.

<sup>12</sup> Στην περίπτωση αυτή, αξία κτήσης θεωρείται η αρχική αξία του κτιρίου αυξημένη κατά το ποσό των προσηκόντων που πραγματοποιήθηκαν σε αυτό, δηλαδή €260.000 + €50.000 = €310.000.

<sup>13</sup> Για το κτίριο Β, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα ληφθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/92, η αντικειμενική αξία των €250.000, καθώς είναι μικρότερη αυτής που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου και των προσηκόντων του με τη χρήση των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται από την 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ. 1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, δηλαδή των €310.000 (€260.000 + €50.000).

<sup>14</sup> Επειδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία του δευτέρου κτιρίου ελήφθη η αντικειμενική αξία αυτού, δηλαδή η αναπροσαρμογή έγινε ουσιαστικά με το συντελεστή 1,0416 (=250.000/240.000), οι διενεργηθείσες αποσβέσεις θα αναπροσαρμοσθούν με τον πιο πάνω, συντελεστή 1,0416.

Λαμβάνοντας υπ' όψη τους παραπάνω υπολογισμούς, συνοψίζουμε στον παρακάτω πίνακα τις αξίες που θα εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης για καθένα από τα ακίνητα των οποίων οι αξίες αναπροσαρμόστηκαν.

ακίνητο	αρχική αξία	συντελεστής αναπροσαρμογής	ή αντικειμενική αξία	αναπροσαρμοσμένη αξία
Γήπεδο Α	100.000	1,45	-	145.000
Γήπεδο Β	50.000	-	60.000	60.000
Συνολικά αναπροσαρμοσμένα γήπεδα				205.000
Κτίριο Α	400.000	1,35	-	540.000
Κτίριο Β	200.000	-	250.000	250.000
Συνολικά αναπροσαρμοσμένα κτίρια				790.000
Αποσβέσεις κτιρίου Α	80.000	1,35	-	108.000
Αποσβέσεις κτιρίου Β	35.000	1,0416	-	36.456
Συνολικές αναποσβεσμένες αποσβέσεις				144.456
<b>Συνολικές αναποσβεσμένες αξίες Ν.2065/1992</b>				<b>1.139.456</b>

### Υπολογισμός Λογιστικής Υπεραξίας μετά την Αναπροσαρμογή

<b>1. υπεραξία γηπέδων</b>			
	αναπροσαρμοσμένη αξία	205.000	
Μείον:	αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	150.000	55.000
<b>2. υπεραξία κτηρίων</b>			
	αναπροσαρμοσμένη αξία	790.000	
μείον:	αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	640.000	150.000
205.000			
<b>3. Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων</b>			

Μείον: αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	144.456	
Αποσβέσεις πριν την αναπροσαρμογή	<u>115.555</u>	<u>(29.456)</u> <u>(29.456)</u>

4. Λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων (Ν.2065/1992)		<b>175.544</b>
--	--	----------------

### Υπολογισμός Υπεραξίας για Κεφαλαιοποίηση

Λογιστική υπεραξία	175.544
Μείον: χρεωστικό υπόλοιπο λογαριασμού Κέρδη ή ζημιές	60.000
Υπεραξία για κεφαλαιοποίηση	<b>115.544</b>

### Εγγραφές Αναπροσαρμογής Ακινήτων

Η εταιρεία, μετά από το λογιστικό προσδιορισμό των υπεραξιών που τυχόν προκύπτουν και της κεφαλαιοποίησης αυτών που ενδεχομένως μπορεί να πραγματοποιηθεί, εμφανίζει στα βιβλία της τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Οι εγγραφές αυτές στην περίπτωση μας είναι:

	31/12/04	
<b>10</b> Εδαφικές Εκτάσεις	60.000	
<b>10.00</b> Γήπεδα – Οικόπεδα	40.000	
<b>10.00.00</b> Γήπεδο Α (πόλη, οδός, αριθμός)		
<b>10.00.01</b> Γήπεδο Β (πόλη, οδός, αριθμός)		
<b>41</b> Αποθεματικά – Διαφορές	100.000	
<b>41.07</b> Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις		
<b>41.07.00</b> Επενδύσεων		
Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)		

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των γηπέδων στις 31/12/2004 βάσει του Ν.2065/1992

31/12/04

<b>11</b>	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	140.000
<b>11.00</b>	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	10.000
<b>11.00.00</b>	Κτίριο Α (πόλη, οδός, αριθμός)	
<b>11.00.01</b>	Κτίριο Β (πόλη, οδός, αριθμός)	
<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής –	150.000
<b>41.07</b>	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	
<b>41.07.00</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των κτιρίων στις 31/12/2004 βάσει του Ν.2065/1992.

---

31/12/04

---

<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής –	29.456
<b>41.07</b>	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	
<b>41.07.00</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	
<b>11</b>	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	29.456
<b>11.99</b>	Αποσβεσμένα Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	
<b>11.99.00</b>	Αποσβεσμένα Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	

Αιτιολογία: Υπεραξία από την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των κτιρίων στις 31/12/2004 βάσει του Ν.2065/1992.

---

31/12/04

---

<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής –	60.000
<b>41.07</b>	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	
<b>41.07.00</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	
<b>88</b>	Αποτελέσματα προς Διάθεση	60.000
<b>88.03</b>	Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη <sup>15</sup>	

Αιτιολογία: Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης χρήσης με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων.

---

31/12/04

---

<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής –	115.544
<b>41.07</b>	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	
<b>41.07.00</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	
<b>40</b>	Κεφάλαιο	115.544
<b>40.00</b>	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	

Αιτιολογία: Κεφαλαιοποίηση υπολοίπου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065/1992 ύστερα από συμψηφισμό αυτής με ζημίες προηγούμενης χρήσης.

### **Υπολογισμός Φορολογητέας Υπεραξίας μετά την Αναπροσαρμογή** **Υπολογισμός Λογιστικής Υπεραξίας μετά την Αναπροσαρμογή**

<b>1.</b>	<b>υπεραξία γηπέδων</b>			
	αναπροσαρμοσμένη αξία	205.000		
Μείον:	αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	150.000	55.000	55.000
<b>2.</b>	<b>υπεραξία κτηρίων</b>			
	αναπροσαρμοσμένη αξία	790.000		
μείον:	αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	144.456	645.544	
<b>3.</b>	<b>Διαφορά από την αναπροσαρμογή αποσβέσεων</b>			
Μείον:	αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή	144.456		
	Αποσβέσεις πριν την αναπροσαρμογή	<u>115.555</u>	<u>(525.000)</u>	<u>120.544</u>
<b>4.</b>	<b>Λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων (Ν.2065/1992)</b>			<b>175.544</b>

### **Υπολογισμός Φορολογίας της Υπεραξίας**

#### **1. Η επιχείρηση συμψηφίζει τη ζημία προηγούμενης χρήσης**

	φορολογητέα υπεραξία	μερίδιο υπεραξίας	φορολογικές ζημίες	φορολογητέο υπόλοιπο	φορολογικός συντελεστής	φόρος υπεραξίας
γήπεδα	55.000	31,33%	18.798	36.202	2%	724,04
κτίρια	120.544	68,67%	41.202	79.342	8%	6.347,36
σύνολα	175.544	100,00%	60.000	115.544		<u><u>7.071,40</u></u>

Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα της μεταφοράς της ζημίας προηγούμενης χρήσης των € 60.000, η οποία αφαιρέθηκε από την υπεραξία των αναπροσαρμογών των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992, σε μελλοντικές χρήσεις.



## 2. Η επιχείρηση δεν συμψηφίζει τη ζημία προηγούμενης χρήσης

	φορολογητέα υπεραξία	φορολογικός συντελεστής	φόρος υπεραξίας
γήπεδα	55.000	2%	1.100,00
κτίρια	120.544	8%	9.643,52
σύνολα	175.544		<b>10.743,52</b>

<sup>15</sup>

Εναλλακτικά, έναντι του λογαριασμού 88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη, ανάλογα με τις ανάγκες του εκάστοτε λογιστικού χειρισμού.

## Υπολογισμός Φορολογίας της Υπεραξίας

### 1. Η επιχείρηση συμψηφίζει τη ζημία προηγούμενης χρήσης

	φορολογητέα υπεραξία	μερίδιο υπεραξίας	φορολογικές ζημίες	φορολογητέο υπόλοιπο	φορολογικός συντελεστής	φόρος υπεραξίας
γήπεδα	55.000	31,33%	18.798	36.202	2%	724,04
κτίρια	120.544	68,67%	41.202	79.342	8%	6.347,36
σύνολα	175.544	100,00%	60.000	115.544		<b>7.071,40</b>

Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα της μεταφοράς της ζημίας προηγούμενης χρήσης των € 60.000, η οποία αφαιρέθηκε από την υπεραξία των αναπροσαρμογών των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992, σε μελλοντικές χρήσεις.

### 2. Η επιχείρηση δεν συμψηφίζει τη ζημία προηγούμενης χρήσης

	φορολογητέα υπεραξία	φορολογικός συντελεστής	φόρος υπεραξίας
γήπεδα	55.000	2%	1.100,00
κτίρια	120.544	8%	9.643,52
σύνολα	175.544		<b>10.743,52</b>

Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα της μεταφοράς της ζημίας προηγούμενης χρήσης των €60.000, η οποία αφαιρέθηκε

από την υπεραξία των αναπροσαρμογών των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992, σε μελλοντικές χρήσεις.

### Ειδική Περίπτωση: Αναπροσαρμογή Αξίας Επιχορηγούμενου Κτιρίου

Υποθέτουμε ότι μία ανώνυμη εταιρία κατασκεύασε ένα κτίριο συνολικού κόστους κατασκευής € 300.000. Το συγκεκριμένο κτίριο υπάχθηκε στις διατάξεις του Ν. 1892/1990 επιχορηγήθηκε με το ποσό των €100.000, το οποίο εμφάνισε στο λογαριασμό *Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων*.

Η κατασκευή του κτιρίου ολοκληρώθηκε μέσα στο έτος 2000. Έστω ότι μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2003 (31/12/2003) έχουν διενεργηθεί συνολικές αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) 40% επί της αξίας του κτιρίου, δηλαδή αποσβέσεις € 120.000 (€300.000 x 40%). Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του νόμου, έχουν μεταφερθεί οι αναλογούσες στο σύνολο της επιχορήγησης αποσβέσεις μέχρι τις 31/12/2003, δηλαδή το ποσό των €40.000 (€100.000 x 40%) από το λογαριασμό *Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων* στο λογαριασμό *Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις*. Μετά από αυτόν το λογιστικό χειρισμό, στο λογαριασμό *Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων*, στις 31/12/2003, εμφανίζεται υπόλοιπο ύψους €60.000 (€100.000 - €40.000).

#### Αναπροσαρμοσμένη Αξία Επιχορηγούμενου Κτιρίου

<b>1. αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου</b>			
κόστος κατασκευής	300.000		
επί: συντελεστής χρόνου κτήσης	1,35	405.000	405.000
<b>2. αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις</b>			
αποσβέσεις μέχρι τις 31/12/2003	120.000		
επί: συντελεστής χρόνου κτήσης	1,35	162.000	162.000
<b>3. αναπροσαρμογή υπόλοιπου ποσού επιχορήγησης κτιρίου</b>			
υπόλοιπο επιχορήγησης	60.000		
επί: συντελεστής χρόνου κτήσης	1,35	81.000	81.000
<b>4. υπολογισμός υπεραξίας κτιρίου</b>			
αναπροσαρμοσμένη αξία κτιρίου	405.000		
μείον: αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις			162.000
μείον: αναπόσβεστη αξία κτιρίου (31/12/2003)			180.000
μείον: διαφορά από αναπροσαρμογή υπόλοιπου επιχορήγησης	21.000	363.000	42.000
<b>υπεραξία κτιρίου που προκύπτει</b>			<b>42.000</b>

## ΠΗΓΕΣ

- Α.Υ.Οικ. 1115944/10616/B0012/ΠΟΛ 1281/30.10.96  
«Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων», Αθήνα.
- Α.Υ.Οικ. 1105256/11260/B0012/ΠΟΛ 1269/15.11.04  
«Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων», Αθήνα.
- Α.Υ.Οικ. 1091653/11305/B0012/ΠΟΛ1121/17.11.04 «Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων», Αθήνα.
- Α.Υ.Οικ. 1129550/15706/B0012/ΠΟΛ1315/3.12.96 «Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του 1996 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του ν. 2065/92', Αθήνα.
- Α.Υ.Οικ. 1110587/11310/B0012/ΠΟΛ1287/5.12.00 «Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων των Επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του 1996 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του ν. 2065/92', Αθήνα.
- Α.Υ.Οικ. 1099486/11447/B0012/ΠΟΛ1141/18.12.04 04  
«Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων», Αθήνα.
- Νόμος 2065/92, 'Κεφάλαιο Γ: Αναπροσαρμογή Αξίας των ακινήτων των Επιχειρήσεων (άρθρα 20-27)', ΦΕΚ 113<sup>A</sup>/30/6.92.
- Grant Thornton, 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα.
- Λεονταρής, Μ., 2008, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.
- Σακέλλης, Εμ., 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα.
- [www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr)
- Ευθυμίου Χρ. Αναγνώστου / Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, Partner της «BDO Πρότυπος Ελληνική Ελεγκτική Α.Ε.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### NOMOS

#### ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

#### Άρθρα 20-27 ν. 2065/1992

#### Άρθρο 20 ν. 2065/1992

#### Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις

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

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

#### Άρθρα 21, 22 ν.2065/1992

#### Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων - Χρόνος Αναπροσαρμογής

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.

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.**

Σύμφωνα με την **1114301/ΠΟΛ.1152/14.11.2008** απόφαση του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2008, ισχύουν 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.1121/17.11.2004 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ - Β'Α1808/17.11.2004) 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 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

**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:

**α)** Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την **31 Δεκεμβρίου 2003**, με συντελεστή **1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.**

**β)** Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την **1η Ιανουαρίου 2004 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2004**, με συντελεστή **1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια.**

**γ)** Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την **1η Ιανουαρίου 2005 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2005**, με συντελεστή **1,30 προκειμένου για γήπεδα και 1,25 προκειμένου για κτίρια.**

**δ)** Η αξία των **γηπέδων** που αποκτήθηκαν από την **1η Ιανουαρίου 2006 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2006**, με συντελεστή **1,25**. Η αξία των **κτιρίων** που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή **1,20**.

**ε)** Η αξία των **γηπέδων** που αποκτήθηκαν από την **1η Ιανουαρίου 2007 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007**, με συντελεστή **1,20**. Η αξία των **κτιρίων** που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή **1,15**.

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

Ομοίως, οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2007.

**5.** Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν.2065/1992, ως ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού), η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν.1249/1982.

**6.** 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 παραγράφου 4, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

**7.** 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.

**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.

### **Άρθρο 23 ν.2065/1992** **Εμφάνιση της υπεραξίας**

**1.** Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού “ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ”.

**2.** Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:

**α)** Οι ατομικές επιχειρήσεις θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

**β)** Οι προσωπικές εταιρίες θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

**γ)** Οι συνεταιρισμοί θα κάνουν αύξηση του κεφαλαίου αυτών, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, με τροποποίηση του καταστατικού τους, από τη γενική συνέλευση των συνταίρων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

δ) Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους.

ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους.

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

**3.** Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των προσωπικών εταιριών, των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανώνυμων εταιριών πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν κάνει μέσα στο χρόνο αυτόν αύξηση του κεφαλαίου, επιβάλλονται σε βάρος των υπευθύνων οι κυρώσεις, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρ. 56 του ν.2190/1920.

### **Άρθρο 24 ν.2065/1992 - Φορολογία υπεραξίας**

**1.** Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η 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.

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

Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κάμπινγκ δεν υπόκειται σε φορολογία το πενήντα τοις εκατό (50%) της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας ολοκλήρου του γηπέδου επί του οποίου υφίσταται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ.

**2.** Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια.

**3.** Ο φόρος αυτός 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 εισοδήματα της.

### **Άρθρο 25 ν.2065/1992**

**Δήλωση υπεραξίας - Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.**

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

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται:

α) Από το φυσικό πρόσωπο ή το νόμιμο αντιπρόσωπό του και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου από τους κληρονόμους αυτού.

β) Από το νόμιμο εκπρόσωπο για τα νομικά πρόσωπα.

2. Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης.

4. Αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται με τις διατάξεις του άρθρ. 24 του παρόντος είναι η δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας της επιχείρησης.

### **Άρθρο 26 ν.2065/1992**

#### **Καταβολή φόρου - Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης**

1. Ο φόρος που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του παρόντος καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις (3) μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντιστοίχου εξαμήνου.

2. Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού.

Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιό τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

3. Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο 5 (πέντε) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυσης νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρία.

4. Οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους μετοχές άλλων ανώνυμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές με βάση τις διατάξεις του



παρόντος, υποχρεώνονται να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές. Το ποσό της υπεραξίας που τυχόν θα προκύψει εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και για το ποσό αυτό δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης.

**5.** Οι διατάξεις των άρθρων 66 μέχρι και 71, 74, 75, 84, 86, 87 και 113 του ν. 2238/1994, καθώς και του ν.4125/1960 εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτόν.

### **Άρθρο 27 ν.2065/1992**

#### **Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας**

**1.** Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, ενεργούνται τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 και του άρθρου 8 του ν.δ. 3843/1958 . Η έκπτωση των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας αρχίζει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

**2.** Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται από την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν.

**3.** Η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρ. 22 δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

**ΠΟΛ.1127/6.12.2004**

**Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2004 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν. 2065/1992.(Αρ. Πρωτ.:1097930/11407/B0012)**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα, 6 Δεκεμβρίου 2004

Αρ. Πρωτ.:1097930/11407/B0012

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΟΛ. : 1127

ΤΜΗΜΑ: Β'

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας :101 84 Αθήνα

Πληροφορίες : Π. Βασιλόπουλος

Τηλέφωνο : 210-3375311, 312

**Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2004 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν.2065/1992.**

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20-27 του ν. **2065/1992**, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 19 του Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί Έλεγχοι και άλλες διατάξεις», που πρόσφατα ψηφίστηκε από τη Βουλή, περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πρέπει να γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2004, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες:

## ΓΕΝΙΚΑ

Όπως είναι γνωστό, οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται από τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 21** του ν. **2065/1992** να αναπροσαρμόζουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα άρθρα 20 έως 27 του ίδιου νόμου, την αξία των ακινήτων τους (γηπέδων-κτιρίων), κάθε τέσσερα χρόνια, αρχής γενομένης από το έτος 1992. Για την αναπροσαρμογή που έγινε τα έτη 1992, 1996 και 2000 δόθηκαν οδηγίες με τις 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/12.11.1992, 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/3.12.1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ.1287/5.12.2000 εγκυκλίους μας, αντίστοιχα.

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της **παρ. 2 του άρθρου 21** του ν. **2065/1992**, εκδόθηκε η 1091653/11305/Β0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία καθορίστηκαν οι συντελεστές αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, των αποσβέσεων των κτιρίων, καθώς και οι λοιπές λεπτομέρειες που αφορούν στην αναπροσαρμογή που θα γίνει μέχρι το τέλος του τρέχοντος έτους.

Ειδικότερα, παρέχονται οι εξής οδηγίες:

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

Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, τη νομική μορφή που λειτουργούν, αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (ν.δ. 2687/1953, ν. 4171/1961, κλπ.) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς ή αν είναι δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις ή αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις οποιουδήποτε βαθμού.

Αντίθετα, δεν υποχρεούνται σε αναπροσαρμογή, οι επιχειρήσεις, που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, καθώς και οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) για τα ακίνητα για τα οποία έχουν καταρτισθεί συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 1 του άρθρου 20** του ν. **2065/1992**, οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 27 του ν. 2682/1999.

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

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

## **B. Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων**

- Χρόνος Αναπροσαρμογής (άρθρο 21 ν. **2065/1992**).

1. Από τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 21** του ν. **2065/1992** προκύπτει η υποχρέωση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, να αναπροσαρμόσουν μέχρι 31.12.2004 στα βιβλία τους, την αξία των ακινήτων τους, τα οποία έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Μέχρι την ανωτέρω προθεσμία, υποχρεούνται όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού τους, να προβούν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία τους.

Όπως διευκρινίσθηκε με την 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992 εγκύκλιό μας, σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι

η αξία όλων των παγίων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, 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. **2065/1992**, ως χρόνος αναπροσαρμογής ορίζεται ο χρόνος καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης και περαιτέρω, ότι η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Επίσης, από τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται η έκδοση κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία καθορίζονται οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια.

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

Με την απόφαση αυτή ορίζονται τα εξής:

α. Για τα ακίνητα που είχαν αποκτήσει οι επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999, ως αξία κτήσης θα ληφθεί η αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2000. Αν όμως κάποιες επιχειρήσεις δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2000, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1999 θα ληφθεί αυτή που είχε εμφανισθεί στα βιβλία κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο (31.12.99).

β. Ως αξία κτήσης των ακινήτων για τις επιχειρήσεις, οι οποίες προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 ή του ν. **2166/1993** από την 1 Ιανουαρίου 2000 και μετά, πρέπει να λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. Υπενθυμίζεται ότι, αν η μετατροπή ή συγχώνευση είχε γίνει με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/72, ως αξία καταχωρηθείσα στα βιβλία της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας έχει ληφθεί η αξία την οποία είχε καθορίσει η εκτιμητική επιτροπή του **άρθρου 9** του κ.ν. **2190/1920**. Αντίθετα, αν ο μετασχηματισμός έχει γίνει με βάση το ν. 2166/93, στην πρώτη επίσημη

απογραφή της νέας εταιρίας, τα ακίνητα έχουν μεταφερθεί με τις αξίες που εμφανίζονταν στα βιβλία της μετατραπείσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης.

γ. Οι συντελεστές που θα χρησιμοποιηθούν στην αναπροσαρμογή του έτους 2004, είναι οι ακόλουθοι, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων από τις επιχειρήσεις:

<u>Χρόνος κτήσης</u>	<u>Γήπεδα</u>	<u>Κτίρια</u>
Μέχρι και το έτος 1999:	1,45	1,35
Από 1.1.00 έως 31.12.00:	1,40	1,35
Από 1.1.01 έως 31.12.01:	1,35	1,30
Από 1.1.02 έως 31.12.02:	1,30	1,25
Από 1.1.03 έως 31.12.03:	1,25	1,20

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

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 6 της απόφασης ορίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν. **2166/1993**, θα χρησιμοποιήσουν τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν. Κατά ρητή διατύπωση της απόφασης, τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός. Επομένως, και οι εταιρίες οι οποίες προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων μέσα στο έτος 2004 υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, τα οποία είχαν αποκτηθεί προηγουμένως από τις μετατραπείσες ή συγχωνευθείσες επιχειρήσεις μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003. Στην περίπτωση αυτή, θα χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής αναπροσαρμογής, που αντιστοιχεί στο έτος μέσα στο οποίο η μετατραπείσα, συγχωνευθείσα, κλπ., επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο.

Επομένως, αν για παράδειγμα η Α.Ε. «Α», προήλθε από μετατροπή της ΕΠΕ «Β» μέσα στο έτος 2003, κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. **2166/1993** και η ΕΠΕ εισέφερε στην Α.Ε. ένα βιομηχανοστάσιο, το οποίο είχε αγοράσει το έτος 2000, η ανώνυμη εταιρία θα χρησιμοποιήσει τον συντελεστή αναπροσαρμογής 1,40 για το γήπεδο και τον συντελεστή 1,35 για το κτίριο (ΣΗΜ: Στα βιβλία η αξία του βιομηχανοστασίου πρέπει να διαχωρίζεται σε αξία γηπέδου και αξία κτιρίου).

Η ρύθμιση αυτή έγινε γιατί κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του ν. **2166/1993** δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των εισφερομένων στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. **2190/1920**, σε αντίθεση με τους μετασχηματισμούς που γίνονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972, 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 μετατραπέισα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες, που δεν αναπροσαρμόζουν την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι οποίες προήλθαν από συγχώνευση άλλων τραπεζών ή έχουν απορροφήσει άλλες τράπεζες με βάση τις διατάξεις του ν. **2515/1997** και εφόσον κατά το μετασχηματισμό έχει γίνει ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 16 του πιο πάνω νόμου, καθόσον κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών δεν έχει γίνει αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. **2190/1920**, όπως δηλαδή προβλέπεται και για τους μετασχηματισμούς που γίνονται με τη διαδικασία του ν. **2166/1993**.

δ. Με τις διατάξεις της **παραγράφου 5 του άρθρου 22** του ν. **2065/1992**, αλλά και της πιο πάνω απόφασης ορίζεται ότι, οι αποσβέσεις (τακτικές - πρόσθετες) επί της αξίας κάθε κτιρίου που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση, θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό τους με τους ίδιους συντελεστές που προβλέπονται για κάθε κτίριο χωριστά, ανάλογα με το χρόνο κτήσης του.

Δηλαδή, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων θα γίνει χωριστά για κάθε κτίριο και με βάση το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν σε κάθε κτίριο μέχρι 31.12.2003, προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και μέχρι 30.6.2004 για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου.

Αν για οποιοδήποτε λόγο, η επιχείρηση δεν διενήργησε επί της αξίας του κτιρίου τις προβλεπόμενες από το π.δ. 100/1998 ή π.δ. 299/2003 τακτικές αποσβέσεις ολικά ή μερικά, θα αναπροσαρμόσει μόνο τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι 31.12.2003 ή 30.6.2004, κατά περίπτωση, και οι οποίες εμφανίζονται στα βιβλία της.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνες για προσθήκες

και βελτιώσεις μετά την απόκτηση του κτιρίου, η αναπροσαρμογή των αποσβέσεων που αντιστοιχούν στις δαπάνες αυτές θα γίνει ως εξής:

Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής για το κτίριο είναι ο ίδιος και για τις βελτιώσεις και προσθήκες, θα αναπροσαρμοσθεί το συνολικό ποσό των αποσβέσεων που έγιναν μέχρι 31.12.2003 ή 30.6.2004, κατά περίπτωση, (κτιρίων, προσθηκών και βελτιώσεων) με το συντελεστή αναπροσαρμογής που θα εφαρμοσθεί για το κτίριο που αφορούν. Αν ο συντελεστής αναπροσαρμογής των προσθηκών και βελτιώσεων είναι διαφορετικός από αυτόν που προβλέπεται για το κτίριο, τότε οι συνολικές αποσβέσεις που έγιναν στην αξία του κτιρίου, καθώς και στην αξία των προσθηκών και των βελτιώσεων θα διαχωριστούν και θα αναπροσαρμοσθούν ξεχωριστά με συντελεστή ανάλογο με το χρόνο κτήσης του κτιρίου και το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι προσθήκες και βελτιώσεις.

Τονίζεται ότι, προκειμένου για κτίρια των οποίων η αξία κατά την 31.12.2003 ή 30.6.2004, κατά περίπτωση, έχει αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου, δεν θα γίνουν εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές αναπροσαρμόζοντας της αξία των κτιρίων αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία από την αναπροσαρμογή.

ε. Με την παράγραφο 9 της απόφασης προβλέπεται ότι, με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων σύμφωνα με τα πιο πάνω, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

3. Με βάση την **παράγραφο 3 του άρθρου 21** του ν. **2065/1992**, προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Με την παρ. 7 της αριθ. 1091653/11305/Β0012/**ΠΟΛ.1121/17.11.2004** Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι, για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, λαμβάνονται



μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Δηλαδή, για εκείνα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λαμβάνεται εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται με την πιο πάνω Απόφαση.

Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να υπολογίσουν, με βάση το σύστημα αυτό, διακεκριμένα, για κάθε ακίνητο που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, την αντικειμενική αξία αυτών, προκειμένου αυτή, να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφόσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Στην περίπτωση αυτή, για τα ακίνητα εκείνα των επιχειρήσεων, των οποίων η αξία, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου περιορίζεται υποχρεωτικά, στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Διευκρινίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, θα ληφθούν υπόψη οι τιμές ζώνης που ισχύουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Επίσης, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή «εντός σχεδίου πόλεως» και η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων, τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, εμφανίζεται στα βιβλία αυτών με αξία μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν δύνανται αυτές να θεωρήσουν ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων αυτών, την αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση αυτή, δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά αυτά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων, η πραγματική αξία αυτών, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Επομένως, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, στις περιπτώσεις ακινήτων τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία

μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των ακινήτων, αποκλειστικά από την επιχείρηση, θα πραγματοποιείται με κάθε πρόσφορο μέσο, από το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτών (εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή, από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ή από άλλη Δημόσια Υπηρεσία, εκτίμηση αξίας από Τραπεζικούς οργανισμούς για λήψη δανείων κτλ.).

Όταν η αναπροσαρμοσμένη αξία του κτιρίου περιορίζεται, σύμφωνα με τα πιο πάνω, υποχρεωτικά στο ύψος που προκύπτει με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού ή στην πραγματική αξία αυτού, κατά περίπτωση, θα αναπροσαρμόζονται και οι αποσβέσεις επί της αξίας του κτιρίου στο σύνολό τους με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής.

4. Περαιτέρω, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του έτους 2004, λαμβάνεται η αξία εκείνων τα οποία έχουν αποκτηθεί από αυτές μέχρι την 31.12.2003. Επομένως, σε αναπροσαρμογή, υπόκειται η αξία των κτιρίων η αποπεράτωση των οποίων έχει πραγματοποιηθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2003 και σε καμία περίπτωση δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των ημιτελών κτιρίων.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, για τα κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.2003, δηλαδή τα κτίρια αυτά δεν ήταν έτοιμα να χρησιμοποιηθούν κατά το χρόνο αυτό, δεν θα αναπροσαρμοσθούν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανέγερσή τους και τούτο γιατί προκειμένου για κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκαν, που ολοκληρώθηκε η κατασκευή τους. Επίσης, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων (ηλεκτρολογικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές κτλ.) που συνδέονται αναπόσπαστα με τα κτίρια και οι οποίες έχουν προσαυξήσει την αξία τους. Η αξία των εγκαταστάσεων αυτών, αναπροσαρμόζεται με συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη για την απόκτησή τους.

Τονίζεται ότι, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία της ψιλής

κυριότητας σε ακίνητα, όπως έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών (1112918/ΠΟΛ.1248/1992 εγκύκλιος). Επειδή, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία έχουν αποκτηθεί από τις επιχειρήσεις μέχρι την 31.12.2003 και βρίσκονται στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, προκύπτει ότι δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

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.).

### **Γ. Εμφάνιση της υπεραξίας (άρθρο 23 ν. [2065/1992](#)).**

1. Με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του **άρθρου 23** του ν. **2065/1992**, από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τα οριζόμενα στο **άρθρο 22** του ίδιου νόμου και στην 1091653/11305/B0012/**ΠΟΛ.1121/17.11.2004** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θα αφαιρεθεί υποχρεωτικά το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑΙ», ανεξάρτητα αν το ποσό της ζημίας αυτής έχει ή όχι αναγνωρισθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η αφαίρεση της ζημίας θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία και το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που θα απομείνει θα κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη συνέχεια.

### **Δ. Φορολογία Υπεραξίας (άρθρο 24 ν. [2065/1992](#)).**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2065/1992 όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 20 του ν. 2443/1996, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αφαιρέσουν αναλογικά από το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας (γηπέδων και κτιρίων) το ποσό της ζημίας που εμφανίζουν στα βιβλία τους και το οποίο δικαιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, να συμψηφίσουν με άλλα εισοδήματα ή να μεταφέρουν στα επόμενα έτη για συμψηφισμό. Περαιτέρω, το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που τυχόν απομένει φορολογείται με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 του Σχεδίου Νόμου «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις». Αν η επιχείρηση δεν έχει ζημία παρελθουσών χρήσεων ή δεν επιθυμεί να συμψηφίσει αυτή με την υπεραξία, ολόκληρο το ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων φορολογείται με συντελεστή 2% και 8% αντίστοιχα.

Εξαιρετικά, για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις κατασκηνωτικών κέντρων (CAMPING), ποσοστό 50% της υπεραξίας που θα προκύψει από τα γήπεδα δεν φορολογείται εφόσον στα γήπεδα αυτά υφίστανται κτίσματα ή άλλες εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ.

Δηλαδή, στα γήπεδα αυτά (των οποίων η υπεραξία δεν υπόκειται σε φορολογία κατά ποσοστό 50%) συμπεριλαμβάνονται: Η επιφάνεια που καλύπτεται από το ξενοδοχείο (δωμάτια, κοινόχρηστοι χώροι, εστιατόρια, μπαρ κλπ.), ή άλλα κτίσματα και εγκαταστάσεις που εξυπηρετούν τη λειτουργία του ξενοδοχείου (τουριστικά καταστήματα, σούπερ μάρκετ, κομμωτήρια, γυμναστήρια κλπ., ιδιοεκμεταλλούμενα ή εκμισθούμενα), καθώς και η υπόλοιπη ελεύθερη (ακάλυπτη) επιφάνεια του οικοπέδου εντός του οποίου έχει ανεγερθεί το ξενοδοχείο. Επίσης, στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν και άλλα οικόπεδα, τα οποία ενδεχομένως έχει η ξενοδοχειακή επιχείρηση και συμβάλλουν στη λειτουργία του ξενοδοχείου, όπως χώροι στάθμευσης οχημάτων, θερινοί κινηματογράφοι για τους πελάτες του ξενοδοχείου, αθλητικοί χώροι (γήπεδα τένις, πισίνες), παιδικές χαρές κλπ., προοριζόμενα για την εξυπηρέτηση των πελατών.

Αντίθετα, υπόκειται σε φορολογία ολόκληρο το ποσό υπεραξίας των γηπέδων που έχουν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα οποία είτε είναι ελεύθερα (μη οικοδομημένα), είτε υπάρχουν σε αυτά κτίσματα τα οποία όμως δεν εξυπηρετούν τις ανάγκες λειτουργίας του ξενοδοχείου, όπως για

παράδειγμα, ενοικιαζόμενα γραφεία, καταστήματα (πλην αυτών που αναφέρθηκαν πιο πάνω) κλπ.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τα γήπεδα των επιχειρήσεων κατασκηνωτικών κέντρων (CAMPING).

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις CAMPING, που έχουν ζημία παρελθουσών χρήσεων, αναγνωριζόμενη φορολογικά και εφόσον επιθυμούν να αφαιρέσουν αυτή από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή, για τον επιμερισμό της ζημίας, η οποία θα αφαιρεθεί αναλογικά από την υπεραξία των γηπέδων και των κτιρίων, ως ποσό υπεραξίας γηπέδων θα ληφθεί το 50% της υπεραξίας αυτών που εξυπηρετούν, σύμφωνα με τα πιο πάνω αναφερθέντα, τις ανάγκες του ξενοδοχείου ή του κάμπινγκ και το 100% της υπεραξίας των λοιπών γηπέδων τους.

Τονίζεται ότι, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 24** του ν. 2065/92 προβλέπεται ότι, η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία, για τον υπολογισμό της φορολογητέας υπεραξίας, δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Τέλος, υπενθυμίζεται ότι η υπεραξία των γηπέδων και κτιρίων εξευρίσκεται ως εξής:

**α) Για τα Γήπεδα-Οικόπεδα.** Από την αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που καθορίζονται στην Υπουργική Απόφαση, θα αφαιρεθεί η αξία που λαμβάνεται ως βάση για την αναπροσαρμογή της αξίας του γηπέδου-οικόπεδου.

**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.

## **E. Αναπροσαρμογή αξίας κτιρίων που έχουν επιχορηγηθεί**

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής με την αριθ. 1016/10.3.1988

γνωμοδότησή του, καθόρισε τη λογιστική παρακολούθηση των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις με βάση το ν. 1262/1982 και τα Μ.Ο.Π.

Επίσης, το Υπ. Οικονομικών με την αριθ. 1040321/10238/ΠΟΛ.1093/1992 εγκύκλιο του ν. 1892/1990 έχει δεχθεί, κατόπιν της ως άνω γνωμοδότησης του Ε.Σ.Υ.Λ., ότι σε περίπτωση που παραγωγική επένδυση υπάγεται στο καθεστώς των επιχορηγήσεων των αναπτυξιακών νόμων (ν. 1262/1982, ν. 1892/1990, Μ.Ο.Π., κτλ.), με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και χρεώνονται τα χρηματικά διαθέσιμα (Ταμείο - Τράπεζες).

Στο τέλος κάθε χρήσης θα πρέπει να μεταφέρονται οι αναλογούσες στο σύνολο των επιχορηγήσεων αποσβέσεις (τακτικές και πρόσθετες) της χρήσης, από το λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» στο λογαριασμό 81.01.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις» που ανήκει στην ομάδα των εκτάκτων και ανόργανων εσόδων.

Κατόπιν των ανωτέρω, για τα κτίρια των επιχειρήσεων (βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφεία, κτλ.) που η κατασκευή αυτών έχει περατωθεί μέχρι την 31.12.2003 και έχουν επιχορηγηθεί, εφόσον ακολούθησαν την ως άνω λογιστική παρακολούθηση των εισπραχθεισών επιχορηγήσεων, η αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων αυτών θα γίνει ως εξής:

Καταρχήν, θα γίνει αναπροσαρμογή του συνολικού κόστους κατασκευής του κτιρίου που έχει επιχορηγηθεί, όπως το κόστος αυτό εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, με το συντελεστή αναπροσαρμογής που καθορίζεται στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ανάλογα με το χρόνο κτήσης (χρόνος αποπεράτωσης κατασκευής).

Επίσης, με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής θα αναπροσαρμοσθούν στο σύνολό τους και οι διενεργηθείσες αποσβέσεις επί της αξίας του κτιρίου μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.

Στη συνέχεια, θα αναπροσαρμοσθεί με τον ίδιο συντελεστή αναπροσαρμογής που χρησιμοποιήθηκε για τα κτίρια και το ποσό του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», όπως αυτό

εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής και έχει προκύψει μετά την αφαίρεση των αναλογουσών αποσβέσεων επί του ποσού των επιχορηγήσεων μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση.  
Ζ. Καταβολή Φόρου. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 26 ν. 2065/1992).

1. Με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 26** του ν. 2065/92, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996, ορίζεται ότι, ο φόρος καταβάλλεται σε 4 εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντίστοιχου εξαμήνου.

Επομένως, ο φόρος υπεραξίας που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή του τρέχοντος έτους θα καταβληθεί ως εξής: Η πρώτη δόση, ταυτόχρονα με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, δηλαδή μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, του μήνα Ιανουαρίου 2005. Οι υπόλοιπες τρεις (3) δόσεις θα καταβληθούν μέχρι την τελευταία για τις δημόσιες υπηρεσίες εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιουλίου 2005 και Ιανουαρίου και Ιουλίου του έτους 2006.

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του οφειλόμενου φόρου δεν παρέχεται έκπτωση και η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή ταυτόχρονα της πρώτης δόσης θεωρείται ως μη υποβληθείσα και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

2. Σχετικά με: α) την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία επέρχεται με την καταβολή του φόρου υπεραξίας, β) τις συνέπειες οι οποίες υπάρχουν σε περίπτωση διάλυσης των εταιριών που προέβησαν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους και γ) τον τρόπο εμφάνισης των νέων μετοχών που θα λάβουν από την κεφαλαιοποίηση οι επιχειρήσεις λόγω της υπεραξίας των μετοχών άλλων εταιριών που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους, εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 2,3 και 4 του άρθρου 26 του ν. 2065/92 για την ορθή εφαρμογή των οποίων έχουν δοθεί οδηγίες με τις 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992, 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ.1287/2000 ερμηνευτικές εγκυκλίους. Για την διευκόλυνση όσων καλούνται να εφαρμόσουν ή να ελέγξουν τις διατάξεις περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, παραθέτουμε πάλι τις οδηγίες αυτές, που έχουν ως εξής:

Με τις διατάξεις της **παραγράφου 2 του άρθρου 26** του ν. 2065/92 ορίζεται ότι, με την καταβολή του φόρου που οφείλεται στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας, για το ποσό της υπεραξίας που φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, οι εταιρίες δεν θα διαλυθούν ή το μετοχικό τους κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό να διανεμηθεί στους μετόχους ή εταίρους το ποσό της προκύψασας υπεραξίας ακινήτων πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Σε περίπτωση, που οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν ή μειωθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, με σκοπό τη διανομή στους μετόχους ή εταίρους αυτών, του ποσού της προκύψασας υπεραξίας, η υπεραξία αυτή δεν θεωρείται φορολογικά ως μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και θα φορολογηθεί, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου της. Από το φόρο που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται, αν οι πιο πάνω εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευσή τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφησής τους από άλλη ανώνυμη εταιρία.

Με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 26** του ν. 2065/92, ορίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιό τους μετοχές άλλων ανωνύμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές, θα πρέπει να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές.

Η εμφάνιση αυτή των μετοχών θα γίνει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την αριθ. **187/2107/1993** γνωμοδότηση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) ως εξής:

Η επιχείρηση που θα λάβει χωρίς αντάλλαγμα νέες μετοχές από ανώνυμη



εταιρία, στο χρόνο της παραλαβής των νέων μετοχών, θα καταχωρήσει με την ονομαστική τους αξία τις νέες μετοχές, σε χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 18.00 «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ή του 18.01 «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» ή του 34 «χρεόγραφα», ανάλογα (παραγρ. 2.2.111 περ. 1 Ε.Γ.Λ.Σ.), με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «διαφορά από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» - Αναπροσ. ν. 2065/1992.

Τα ανωτέρω θα εφαρμοσθούν και στις περιπτώσεις αύξησης της ονομαστικής αξίας των παλαιών μετοχών.

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

Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί, όπως προαναφέραμε και πιο πάνω, ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται για την υπεραξία των ακινήτων, εξαντλείται η υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μελών του συνεταιρισμού και μετόχων της ανώνυμης εταιρίας για το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή.

Επομένως, για το ποσό της υπεραξίας που έχει προκύψει από τη λήψη δωρεάν μετοχών και το οποίο εμφανίζεται στον πιο πάνω λογαριασμό «Αποθεματικού», εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης με την καταβολή του φόρου υπεραξίας που αναλογεί σ' αυτό.

Στην περίπτωση όμως που η ανώνυμη εταιρία διανείμει το αποθεματικό αυτό στους μετόχους της, το ποσό αυτό θα φορολογηθεί με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

3. Με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 26** του ν. 2065/92, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 4 του άρθρου 20 του ν. 2443/1996, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του ν. **2238/1994** για τη βεβαίωση του προκύπτοντος φόρου υπεραξίας, τον έλεγχο των δηλώσεων, την επιβολή κυρώσεων, κλπ.

Η Έκπτωση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας (άρθρο 27 ν. 2065/92).

Για το ανωτέρω θέμα επιλαμβάνονται οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2065/92. Για την ορθή εφαρμογή του εν λόγω άρθρου ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με τις αριθ. 1112918/10736/ΠΟΛ.1248/1992 1129550/15706/ΠΟΛ.1315/1996 και 1110587/11310/ΠΟΛ.1287/2000 ερμηνευτικές εγκυκλίους και οι οποίες επαναλαμβάνονται με την παρούσα, προς διευκόλυνση του έργου των επιχειρήσεων, αλλά και των υπαλλήλων των ΔΟΥ.

1. Με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 27** ορίζεται, ότι οι αποσβέσεις που ενεργούνται από τις επιχειρήσεις, θα υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κάθε κτιρίου που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού. Οι αποσβέσεις αυτές που αναλογούν στην υπεραξία των κτιρίων, θα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του **άρθρου 31** και του **άρθρου 105** του ν. **2238/1994**.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι, στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων, οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, τις οποίες και θα αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά τους προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα αυτών.

Επομένως, κατά το φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων, θα πρέπει να γίνεται και έλεγχος για να εξακριβωθεί κατά πόσο η αναπροσαρμογή των ακινήτων έγινε σύμφωνα με τους συντελεστές αναπροσαρμογής που προβλέπονται στην 1091653/11305/B0012/**ΠΟΛ.1121/17.11.2004** Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. **2065/1992**, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 20 του ν. 2443/1996. Στην περίπτωση αυτή, συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και τη φορολογία της υπεραξίας.

Η έκπτωση των αποσβέσεων που υπολογίζονται στην υπεραξία των κτιρίων θα αρχίσει να γίνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2065/92 από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31 Δεκεμβρίου 2004 ή 30 Ιουνίου 2005 για όσες κλείνουν ισολογισμό με  
30  
Ιουνίου.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να γίνει από τις επιχειρήσεις ο υπολογισμός των αποσβέσεων στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων που θα εκπέσουν τον πρώτο χρόνο (ισολογισμός 31.12.2004 ή 30.6.2005), οι

αποσβέσεις αυτές θα υπολογισθούν σε ετήσια βάση, δηλαδή για χρονικό διάστημα 12 μηνών, ανεξάρτητα από το χρόνο που οι επιχειρήσεις θα κάνουν τις εγγραφές αναπροσαρμογής στα βιβλία τους.

2. Με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 27** του ν. 2065/92, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με τις διενεργούμενες από αυτές αποσβέσεις που εκπίπτουν κάθε χρόνο.

Για να βρεθεί η αναπόσβεστη αξία κάθε κτιρίου, αφαιρούνται από την αναπροσαρμοσμένη αξία αυτού, οι αποσβέσεις που αναπροσαρμόστηκαν.

Διευκρινίζεται ότι, οι επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, εξακολουθούν και μετά την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων τους, που γίνεται στο έτος 2004, να μην έχουν το δικαίωμα της διενέργειας αποσβέσεων για το μέρος της προκύψασας κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση υπεραξία, για το οποίο δεν είχαν το δικαίωμα, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του ν.δ. 1297/72, να διενεργούν αποσβέσεις. Δικαιούνται όμως να διενεργούν αποσβέσεις, που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις του ν. **2065/1992**.

3. Με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 27** του ν. 2065/92 ορίζεται ότι, η υπεραξία των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτών, δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολογήτων κρατήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου (ν. 289/1976, ν. 1116/1981, ν. 1262/1982, ν. 1892/1990, ν. **2601/1998**).

Κατά συνέπεια, ως βάση για τον υπολογισμό των αφορολογήτων κρατήσεων επενδύσεων, λαμβάνεται η αξία των επενδύσεων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των πιο πάνω νόμων, χωρίς να συνυπολογίζεται σε αυτή και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων αυτών με τις διατάξεις του **άρθρου 22** του ν. **2065/1992**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ &  
2008**

Αθήνα, 29 Δεκεμβρίου

**ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
/B0012**

Αριθ. Πρωτ.1127942 /11772

**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)  
ΤΜΗΜΑ: Β'**

**ΠΟΛ. : 1173**

**Ταχ. Δ/νση:** Καρ. Σερβίας 10

**Ταχ. Κώδ.:** 101 84 ΑΘΗΝΑ

**ΠΡΟΣ:** ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

**Πληροφορίες:** Μ. Ηλιοκαύτου

**Τηλέφωνο:** 210 - 3375311, 312

**ΦΑΞ:** 210 – 3375001

**ΘΕΜΑ:** Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2008 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν. 2065/1992.

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20 - 27 του ν. 2065/1992, σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πρέπει να γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2008, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με την αριθ. 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ.1127/2004 εγκύκλιό μας, με τις ακόλουθες μεταβολές:

1. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων, ορίστηκαν με την 1114301/11543/B0012/ΠΟΛ.1152/14.11.2008 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και έχουν ως εξής:

<u>Χρόνος κτήσης</u>	<u>Γήπεδα</u>	<u>Κτίρια</u>
Μέχρι και το έτος 2003:	1,40	1,35
Από 1.1.04 έως 31.12.04:	1,35	1,30
Από 1.1.05 έως 31.12.05:	1,30	1,25
Από 1.1.06 έως 31.12.06:	1,25	1,20
Από 1.1.07 έως 31.12.07:	1,20	1,15

2. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982 (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κλπ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων λαμβάνεται η τελευταία, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

3. 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.

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.

4. 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 (392ΑΠ/13.10.2008 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων).

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**

Αθήνα, 14 Νοεμβρίου 2008

Αριθ. Πρωτ.: 1114301/11543/B0012

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)  
ΤΜΗΜΑ Β'  
**ΠΟΛ. 1152**

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου  
Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 312  
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ - Α'113), σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων και κτιρίων τους.

β) Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού.

γ) Την ποσοστιαία μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών καταναλωτή κατά τα έτη 2003-2007, βάσει στοιχείων της Ε.Σ.Υ.Ε.

δ) Τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ε) Τις διατάξεις της αριθ. 42362/Υ252/28.9.2007 (ΦΕΚ-Β'1948) κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία ανατέθηκαν αρμοδιότητες στους Υφυπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών.

στ) Από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

### **Αποφασίζουμε**

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2008, ισχύουν 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. και την αριθ. 1091653/11305/ΒΟΟ12/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. (ΦΕΚ-Α'217) ή του ν. (ΦΕΚ- Α'137) από την 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης.

4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ενεργείται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992

ΠΟΛ.1121/17.11.2004 1297/1972 2166/1993 2065/1992, με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές:

α) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.

β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2004 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2004, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια.

γ) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2005 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2005, με συντελεστή 1,30 προκειμένου για γήπεδα και 1,25 προκειμένου για κτίρια.

δ) Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2006 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2006, με συντελεστή 1,25. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,20.

ε) Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2007 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, με συντελεστή 1,20. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,15.

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

Ομοίως, οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα

από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2007.

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν. , ως ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού), η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982.



6. 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 παραγράφου 4, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

7. 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.

8. Οι διατάξεις του άρθρου 23 του ν. περί κεφαλαιοποίησης της προκύπτουσας υπεραξίας δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

9. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.  
2065/19922065/1992

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της

Γραμματείας



**ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ &  
2009**

Αθήνα, 20 Ιανουαρίου

**ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
1006346/10048/B0012**

Αριθ. Πρωτ.

**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)  
ΤΜΗΜΑ: Β'**

**ΠΟΛ.: 1004**

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου  
Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 312  
ΦΑΞ: 210 – 3375001

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν. 2065/1992.**

Σε συνέχεια της αριθ. 1127942/11772/B0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008 εγκυκλίου μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων και μετά από προφορικά ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας, σας παρέχουμε συμπληρωματικά τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 της 1114301/11543/B0012/ΠΟΛ.1152/14.11.2008 Α.Υ.Ο., η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού), η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982.

2. Όπως έχει διευκρινισθεί με την 1127942/11772/B0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992 για το έτος 2008, προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982 (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κλπ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων λαμβάνεται αυτή που προκύπτει με βάση το νόμο αυτό, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

3. Περαιτέρω, με την 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ.1127/2004 εγκύκλιό μας, η οποία εξακολουθεί να ισχύει, σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιό μας, και για την αναπροσαρμογή του έτους 2008, έχει διευκρινισθεί ότι προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως και η αξία τους 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.

4. Επειδή υπάρχουν περιπτώσεις ακινήτων που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως ή οικισμού, για τα οποία όμως δεν ισχύει πλήρης αντικειμενικός προσδιορισμός (δεν υφίστανται τιμές ζώνης), ο υπολογισμός της αξίας τους για τις ανάγκες της φορολογίας κεφαλαίου γίνεται για τα μεν κτίρια με αντικειμενικά κριτήρια (έντυπα Κ1-Κ9), για τα δε οικόπεδα με βάση συγκριτικά στοιχεία που υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή, η αξία του κτιρίου που προκύπτει με την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής θα συγκρίνεται με την αντικειμενική αξία του και θα περιορίζεται σε αυτή, εφόσον είναι μικρότερη. Σε ό,τι αφορά στο οικόπεδο, δεν θα γίνεται καμία σύγκριση και ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών.

Για ακίνητα που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως ή οικισμού και στα οποία υπάρχουν ειδικά κτίρια (π.χ. ξενοδοχεία, βιομηχανίες, εκπαιδευτήρια, νοσηλευτήρια, αθλητικές εγκαταστάσεις, κλπ.), η αξία των κτισμάτων προσδιορίζεται με αντικειμενικά κριτήρια (έντυπα Κ4-Κ9) και η αξία των οικοπέδων είτε με αντικειμενικό προσδιορισμό είτε με συγκριτικά στοιχεία, κατά περίπτωση. Είναι αυτονόητο, ότι στην περίπτωση που δεν ισχύει αντικειμενικός προσδιορισμός για τα οικόπεδα, θα ισχύουν όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, δηλαδή ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής και δεν θα γίνεται καμία σύγκριση με την αξία που προσδιορίζεται για τις ανάγκες του κεφαλαίου.



Τέλος, διευκρινίζεται ότι όπου για τις ανάγκες αναπροσαρμογής γίνεται αναφορά σε ακίνητα εκτός σχεδίου πόλεως, νοούνται αυτά που βρίσκονται και εκτός οικισμού.

**5.** Επίσης, με την 1127942/11772/Β0012/ΠΟΛ.1173/29.12.2008 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, ότι 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.

Οι επιχειρήσεις αυτές, ως αξία κτήσης επί της οποίας εφαρμόζονται οι συντελεστές, λαμβάνουν 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.). Στο σημείο αυτό επισημαίνεται, ότι με την πιο πάνω εγκύκλιό μας είχε γίνει δεκτό, ότι 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). Όμως, επειδή η εύλογη αξία ταυτίζεται με την αναπόσβεστη αξία η οποία και αναπροσαρμόσθηκε με το ν. 3229/2004, είναι αυτονόητο ότι η σύγκριση θα γίνεται μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης αναπόσβεστης αξίας του ακινήτου και της εύλογης αξίας αυτού.

Για όσες επιχειρήσεις δεν αναπροσάρμοσαν την (αναπόσβεστη) αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία βάσει του ν. 3229/2004, ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2004.

**6.** Διευκρινίζεται, ότι προκειμένου για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., ως εύλογη αξία εμφανιζόμενη στα βιβλία τους κατά τις 31.12.2004 λαμβάνεται αυτή που είχε προκύψει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 3229/2004. Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές είχαν αναπροσαρμόσει την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία, κάνοντας χρήση των ίδιων ως άνω διατάξεων, και την επόμενη χρήση (31.12.2005), ως αξία κτήσης για τις ανάγκες της αναπροσαρμογής λαμβάνεται αυτή του έτους 2004.

Σε κάθε περίπτωση όμως, η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών επί της πιο πάνω αξίας θα συγκρίνεται καταρχήν, με την αντικειμενική ή την αξία βάσει του ν. 1249/1982, ανάλογα αν πρόκειται για ακίνητα εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, και θα λαμβάνεται υπόψη η τελευταία, εφόσον αυτή είναι μικρότερη της πρώτης (1127942/11772/Β0012/ ΠΟΛ.1173/29.12.2008 εγκύκλιός μας). Στη συνέχεια, η αναπόσβεστη αξία που προέκυψε σύμφωνα με τα πιο πάνω θα περιορίζεται ακόμη περαιτέρω στην τρέχουσα εύλογη αξία (αναπόσβεστη αξία) της 31.12.2008, εφόσον η τελευταία είναι μικρότερη, με τον περιορισμό όμως ότι σε καμία περίπτωση η αναπροσαρμοσμένη

(αναπόσβεστη) αξία των ακινήτων δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης (σχετ. το 1000240/10000/B0012/12.1.2009 έγγραφό μας).

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας  
**ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΣ**

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ**  
**ΙΩΑΝΝΗΣ**