

## ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΑΞΙΩΝ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Λογιστική των Ενσώματων Πάγιων  
Περιουσιακών Στοιχείων & Αναπροσαρμογές

Κωνσταντίνος Ε. Αεράκης

**ΕΝΟΤΗΤΑ 7****ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ<sup>1</sup>**

*Το νομοθετικό πλαίσιο το οποίο προσδιορίζει τους χειρισμούς και τη διενέργεια των αναπροσαρμογών των αξιών των ενσώματων πάγιων (ακινήτων) στην Ελλάδα βασίζεται στο Ν. 2065/1992 και στις εγκυκλίους κι αποφάσεις που, κατά καιρούς, εκδίδει το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Η παρούσα ενότητα περιέχει τις διατάξεις και τις ερμηνείες του παραπάνω Ν. 2065/1992 και των σχετικών αποφάσεων και οδηγιών.*

**7.1 Υπαγόμενες Επιχειρήσεις σε Αναπροσαρμογή**

**[άρθρο 20, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 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 ΚΒΣ, 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, κ.λπ.) 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 ΚΒΣ, 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 παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 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

<sup>1</sup> Ο Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παράγραφος 9) ορίζει ότι οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων απαγορεύεται, εκτός κι αν κάτι τέτοιο προβλέπεται από τις διατάξεις άλλου ειδικού νόμου. Επομένως, πέρα από τις αναπροσαρμογές των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) και των μηχανημάτων που πραγματοποιήθηκαν τα τελευταία χρόνια από τις ελληνικές επιχειρήσεις, δεν επιτρέπεται να διενεργηθεί η αναπροσαρμογή των αξιών οποιουδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων τους, είτε αυτά είναι ενσώματα πάγια, είτε ασώματα, είτε συμμετοχές. Επιπλέον, επειδή οι διατάξεις του Ν. 2065/1992 και οι ερμηνευτικές εγκυκλίους αυτού που κατά διαστήματα δημοσιεύονται ορίζουν τις αναπροσαρμογές των ακινήτων και μόνο (γηπέδων και κτιρίων), όποτε γίνεται αναφορά στα αναπροσαρμοζόμενα στοιχεία ως «ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία» εννοούνται τα ακίνητα των επιχειρήσεων, εκτός κι αν γίνεται ιδιαίτερη αναφορά σε άλλα πάγια στοιχεία.

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 δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

## **7.2 Αναπροσαρμογή της Αξίας Γηπέδων και Κτιρίων - Χρόνος Αναπροσαρμογής**

### **[άρθρο 21, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

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 κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Μέχρι την παραπάνω 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 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σε αναπροσαρμογή υπόκειται μόνο η αξία των γηπέδων και κτιρίων και όχι η αξία όλων των πάγιων στοιχείων που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του ακινήτου (περιφράξεις, ασφαλοστρώσεις, αποχετεύσεις, μαντρότοιχοι κ.λπ.), καθώς αυτά αποτελούν λοιπές πάγιες εγκαταστάσεις, κατά την έννοια των άρθρων 948 και επόμενα του ΑΚ<sup>2</sup>.

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 υπ' όψη 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

<sup>2</sup> Αναλυτικότερη παρουσίαση των σημαντικότερων εννοιών που σχετίζονται άμεσα με τα ακίνητα και βοηθούν στην καλύτερη κατανόηση των διατάξεων και των λογιστικών χειρισμών γίνεται στο Παράρτημα που βρίσκεται στο τέλος της παρούσης εργασίας.

την οποία καθορίζονται οι συντελεστές αναπροσαρμογής καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, εκδόθηκε η υπ' αριθμό 1091653/11305/B0012/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:

1. 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 (31/12/1999).
2. 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 προελθούσας από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας έχει ληφθεί η αξία την οποία είχε καθορίσει η εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Αντίθετα, αν ο μετασχηματισμός έχει γίνει με βάση το Ν. 2166/1993, στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας εταιρίας τα ακίνητα έχουν μεταφερθεί με τις αξίες που εμφανίζονταν στα βιβλία της μετατραπείσας ή συγχωνευθείσας επιχείρησης.
3. 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.

#### Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1167/2004

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
Μέχρι και το έτος 1999:	1,45	1,35
Από 1/1/2000 ως 31/12/2000:	1,40	1,35
Από 1/1/2001 ως 31/12/2001:	1,35	1,30
Από 1/1/2002 ως 31/12/2002:	1,30	1,25
Από 1/1/2003 ως 31/12/2003:	1,25	1,20

Σημειώνουμε ότι η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από 1/1/2004 και μετά δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

Παρακάτω παρατίθενται οι πίνακες με τους συντελεστές αναπροσαρμογών που ίσχυαν διαχρονικά για τα γήπεδα και τα κτίρια με τις εκάστοτε εγκυκλίους που εξέδιδε το Υπουργείο Οικονομικών ανά τετραετία.

**Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά το Άρθρο 22, Ν. 2065/1992**

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
Μέχρι και το έτος 1987:	2,30	2,00
Από 1/1/1988 ως 31/12/1988:		
Από 1/1/1989 ως 31/12/1989:	1,60	1,40
Από 1/1/1990 ως 31/12/1990:		
Από 1/1/1991 ως 31/12/1991:	1,25	1,10

**Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1281/1996**

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
Μέχρι και το έτος 1991:	1,80	1,60
Από 1/1/1992 ως 31/12/1992:	1,55	1,35
Από 1/1/1993 ως 31/12/1993:	1,35	1,25
Από 1/1/1994 ως 31/12/1994:	1,20	1,10
Από 1/1/1995 ως 31/12/1995:	1,10	1,05

**Συντελεστές αναπροσαρμογής ακινήτων κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1269/2000**

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
Μέχρι και το έτος 1995:	1,40	1,30
Από 1/1/1996 ως 31/12/1996:	1,30	1,20
Από 1/1/1997 ως 31/12/1997:	1,20	1,10
Από 1/1/1998 ως 31/12/1998:	1,10	1,05
Από 1/1/1999 ως 31/12/1999:	1,05	-

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 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 παραπάνω 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, κ.λπ., επιχείρηση είχε αποκτήσει το ακίνητο.

Η ρύθμιση αυτή έγινε γιατί, κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, δεν λαμβάνει χώρα εκτίμηση των εισφερόμενων 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 εισφερόμενα γήπεδα και κτίρια με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 να εμφανίζονται στα βιβλία της προκύψασας από το μετασχηματισμό εταιρίας με την αξία στην οποία είχαν αποκτηθεί από τη μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες, 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 παραγράφου 5 του άρθρου 16 του παραπάνω νόμου, καθώς 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.

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 σύνολο 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 την 30<sup>η</sup> 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 την αξία των κτιρίων, αλλά και την αξία των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί, δεν προκύπτει υπεραξία από την αναπροσαρμογή.

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 παράγραφο 7 της υπ' αριθμό 1091653/11305/B0012/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 του αξία, προκειμένου αυτή να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφ' όσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Στην περίπτωση αυτή, για τα ακίνητα εκείνα των επιχειρήσεων των οποίων η αξία, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου περιορίζεται υποχρεωτικά στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού. Διευκρινίζεται ότι, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, θα ληφθούν υπόψη οι τιμές ζώνης που ισχύουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

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

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, η αναπροσαρμοσμένη αξία 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 κ.λπ.).

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 σύνολο τους με τον ανάλογο μειωμένο συντελεστή αναπροσαρμογής.

Επιπλέον, 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 παραπάνω, 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 ανέγερση τους, και τούτο γιατί, προκειμένου για τα κτίρια, ως χρόνος κτήσης αυτών θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκαν, που ολοκληρώθηκε, δηλαδή, η κατασκευή τους. Επίσης, σε αναπροσαρμογή υπόκειται και η αξία των εγκαταστάσεων των κτιρίων (ηλεκτρολογ. 1248/1992 εγκύκλιος). Επειδή, σε αναπροσαρμογή υπόκεινται τα ακίνητα τα οποία έχουν αποκτηθεί από τις επιχειρήσεις μέχρι την 31/12/2003 και βρίσκονται στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Προκύπτει ότι δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή:

1. 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 κ.λπ.)
2. τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων
3. τα κτίρια που ανεγέρθησαν σε ξένο έδαφος και με την προϋπόθεση ότι, τελικά, περιέρχονται στον κύριο του εδάφους
4. οι λύομενες 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, κ.λπ.)

### 7.3 Εμφάνιση της Υπεραξίας

**[άρθρο 23, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

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 *Κέρδη ή Ζημίες*, 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.

Το υπόλοιπο της υπεραξίας που απομένει μετά και την αφαίρεση του τυχόν υπάρχοντος χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού *Κέρδη ή Ζημίες* κεφαλαιοποιείται, όπως προβλέπεται, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992, ως ακολούθως:

1. στις ατομικές επιχειρήσεις με αύξηση του κεφαλαίου τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής
2. 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 παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, μέχρι και το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή μέχρι την 31/12/2006, αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κ.λπ.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου
3. στους συνεταιρισμούς υποχρεωτικά με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου που πραγματοποιείται με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας αυτών, κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων. Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των συνεταιρισμών 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, δηλαδή μέχρι την 31/12/2006, με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνεταίρων.
4. στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης με αύξηση του εταιρικού τους κεφαλαίου, η οποία 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 31/12/2006.
5. στις ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου τους, η οποία 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, δηλαδή μέχρι την 31/12/2006.

Η αύξηση αυτή θα γίνει, είτε με ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν στο 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 (δικαιούχοι) 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.

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 μετοχών. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 *Διαφορές από Αναπροσαρμογή Αξίας Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων*.

Όσα αναφέρθηκαν παραπάνω 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, προκειμένου να προβεί η εταιρία σε κεφαλαιοποίηση του συνολικού αυτού ποσού της υπεραξίας.

Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου, που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία (Υπ.Οικον. 3657/442/ΠΟΛ.349/19.12.1986, Σ.τ.Ε. 219/1958, 3056/1974).

Όσον αφορά την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων των αλλοδαπών εταιριών, η υπεραξία αυτή μπορεί να μεταφερθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο *Διαφορές Αναπροσαρμογής Ν. 2065/1992* ή να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού *Κεφάλαιο*, αν υπάρχει, του υποκαταστήματος, χωρίς να εκδοθούν μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί καμία ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η υπεραξία θα μεταφερθεί στο λογαριασμό *Κεφάλαιο*, το ποσό αυτής της υπεραξίας δε θεωρείται σαν κεφάλαιο εξωτερικού και δεν απολαμβάνει την προστασία του Ν.Δ. 2687/1953, γιατί την προστασία αυτή δικαιούται μόνο το κεφάλαιο που πραγματικά έχει εισαχθεί από το εξωτερικό, καθώς και τα κέρδη που επανεπενδύονται στην επιχείρηση, αν αυτό προβλέπεται από την εγκριτική πράξη (Υπ.Οικον. Ε. 3482/788/ΠΟΛ. 101/15.4.1977).

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής της παρούσας εγκυκλίου, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 876/1979 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. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για το ποσό της υπεραξίας που θα προκύψει δεν υφίσταται υποχρέωση κεφαλαιοποίησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 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 ανωνύμων εταιριών,

πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του δεύτερου έτους από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Επομένως, προκειμένου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου στις ανώνυμες εταιρίες, η οποία αποτελεί επακόλουθο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται κατά πρώτον με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, οι προβλεπόμενες από το Κ.Ν. 2190/1920 διαδικασίες πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31/12/2006. 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 κεφάλαιο τους, σύμφωνα με τα πιο πάνω, μέχρι 31/12/2006, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 56 του Κ.Ν. 2190/20.

#### 7.4 Φορολογία Υπεραξίας

**[άρθρο 24, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει με το άρθρο 19, Ν. 3296/2007 και μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

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. Ακόμη, 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 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 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 camping. 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, σουπερ 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 οικοπέδα, 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, κ.λπ.), παιδικές χαρές, κ.λπ., προοριζόμενα για την εξυπηρέτηση των πελατών. Αντίθετα, υπόκειται σε φορολογία οι επιχειρήσεις camping.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις camping που έχουν ζημία παρελθουσών χρήσεων, αναγνωριζόμενη φορολογικά, και εφόσον επιθυμούν να την αφαιρέσουν 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 camping και το 100% της υπεραξίας των λοιπών γηπέδων τους.

Τονίζεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992, 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 υπολογίζεται ως εξής:

1. 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.
2. 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.

Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992, 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 εισοδήματα της. Συνεπώς, ο φόρος που επιβάλλεται με τις διατάξεις του άρθρου 24, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 19 του Σχεδίου Νόμου «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 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

## **7.5 Αναπροσαρμογή Αξίας Κτιρίων που έχουν Επιχορηγηθεί**

**[άρθρο 22, Ν. 2056/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ), με την υπ' αριθμό 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 Υπουργείο Οικονομικών με την υπ' αριθμό 1040321/10238/ΠΟΛ.1093/1992 εγκύκλιο του Ν. 1892/1990 έχει δεχθεί, κατόπιν της ως άνω γνωμοδότησης

του ΕΣΥΛ, ότι σε περίπτωση που παραγωγική επένδυση υπάγεται στο καθεστώς των επιχορηγήσεων των αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990, Μ.Ο.Π., κ.λπ.), 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.

Έπειτα από τα παραπάνω, για τα κτίρια των επιχειρήσεων (βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφεία, κ.λπ.) 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 σύνολο 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 όσα προηγήθηκαν, 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 την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική χρήση
	γ. διαφορά που προέκυψε από αναπροσαρμογή λογαριασμού <i>Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων</i>
<b>Υπεραξία κτιρίου</b>	

## 7.6 Δήλωση Υπεραξίας - Αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ

**[άρθρο 25, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992, προβλέπεται ότι κάθε επιχείρηση που έχει συνολική (γηπέδων και κτιρίων) υπεραξία μεγαλύτερη των € 880 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.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Ν. 2443/1996, ορίζεται ότι η δήλωση του φόρου υπεραξίας υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος ΔΟΥ 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 τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία τα δύο παραμένουν στη ΔΟΥ και το τρίτο παραδίδεται υπογεγραμμένο στην επιχείρηση και επέχει θέση αποδεικτικού υποβολής της δήλωσης.

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

## 7.7 Καταβολή Φόρου - Εξάντληση της Φορολογικής Υποχρέωσης

**[άρθρο 26, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 2443/1996, ορίζεται ότι ο φόρος καταβάλλεται σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται 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. Η αντίστοιχη εγκύκλιος που αναμένεται να εκδοθεί στα τέλη του ερχόμενου έτους (2008) και θα αφορά τις αναπροσαρμογές της τετραετίας 2005 – 2008, την οποία διανύουμε, θα αναφέρει για την καταβολή του φόρου ότι: η πρώτη δόση θα καταβληθεί 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 εφ' άπαξ 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.

Σχετικά με:

1. την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία επέρχεται με την καταβολή του φόρου υπεραξίας
2. τις συνέπειες οι οποίες υπάρχουν σε περίπτωση διάλυσης των εταιριών που προέβησαν στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, και
3. 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. 2065/1992, 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.

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 όσα αναφέρονται παραπάνω δεν εφαρμόζονται αν οι συγκεκριμένες εταιρίες διαλυθούν με σκοπό τη συγχώνευση τους με άλλη επιχείρηση, για την ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας σε περίπτωση εξαγοράς τους ή απορρόφησης τους από άλλη ανώνυμη εταιρία.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιο 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 υπ' αριθμό 187/2107/1993 γνωμοδότηση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΥΛ) 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<sup>3</sup>, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 *Διαφορά από Αναπροσαρμογή Αξίας Συμμετοχών και Χρεογράφων* – Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992.

Τα παραπάνω 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.

Επιπλέον, 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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 4 του άρθρου 20 του Ν. 2443/1996, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Ν. 2238/1994 για τη βεβαίωση του φόρου υπεραξίας που προκύπτει, τον έλεγχο των δηλώσεων, την επιβολή κυρώσεων, κ.λπ..

## 7.8 Έκπτωση Αποσβέσεων που Ενεργούνται στο Ποσό της Υπεραξίας

**[άρθρο 27, Ν. 2065/1992 (όπως ισχύει μετά την 1097930/ΠΟΛ. 1127/6.12.2004 και την 1091653/ΠΟΛ. 1121/17.11.2004 για την τελευταία αναπροσαρμογή)]**

Με το συγκεκριμένο θέμα ασχολούνται οι διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992. Για την ορθή εφαρμογή του συγκεκριμένου άρθρου ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με τις υπ' αριθμό 1112918/10736/ ΠΟΛ. 1248/1992, 1129550/15706/ ΠΟΛ. 1315/1996 και 1110587/11310/ ΠΟΛ. 1287/2000.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 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

<sup>3</sup> ΕΓΛΣ, παράγραφος 2.2.111, περίπτωση 1



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 παραπάνω προκύπτει ότι, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, οι επιχειρήσεις μπορούν να ενεργούν αποσβέσεις στο ποσό της υπεραξίας των κτιρίων, 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/Β0012/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Ν. 2065/1992, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση 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 παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31 Δεκεμβρίου 2004 ή 30 Ιουνίου 2005 για όσες κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου. Η αντίστοιχη αναμενόμενη εγκύκλιος του 2008 θα αναφέρει ότι η συγκεκριμένη έκπτωση θα γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που κλείνει με 31 Δεκεμβρίου 2008 ή 30 Ιουνίου 2009, για όσες επιχειρήσεις κλείνουν ισολογισμό στις 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, κατ' αντιστοιχία 31/12/2008 ή 30/6/2009 για την επικείμενη αναπροσαρμογή), 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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων, την οποία θα δικαιούνται οι επιχειρήσεις να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα 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 (κατ' αντιστοιχία 2008 για την επικείμενη αναπροσαρμογή), 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 παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 1297/1972 να διενεργούν αποσβέσεις. Δικαιούνται, όμως, να διενεργούν αποσβέσεις, οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, επί της υπεραξίας των κτιρίων που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του Ν. 2065/1992, 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<sup>4</sup>.

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

## **7.9 Αναπροσαρμογές Ακινήτων εκτός Σχεδίου Πόλεως (ή εντός οικισμού)**

Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως δεν είναι υποχρεωτικό να ληφθούν υπόψη οι αντικειμενικές αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα ειδικά έντυπα (ΑΑ ΓΗΣ, Κ1-Κ9).

Αυτό γίνεται δεδομένου ότι πρόκειται για παροχή δυνατότητας από την ισχύουσα νομοθεσία στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις που μπορούν να αναπροσαρμόσουν την αξία των εν λόγω ακινήτων βάσει των νέων συντελεστών που έχουν ήδη καθοριστεί από το υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών.

Αυτό επισημαίνεται στην υπ' αριθμό 1007459/10098/Β0012/ ΠΟΛ.1008/25.1.2005 εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις όσον αφορά το συγκεκριμένο θέμα.

Σε συνέχεια των οδηγιών που δόθηκαν με τις υπ' αριθμούς 1097930/11407/Β0012/ΠΟΛ.1127/6.12.2004 και 1099486/11447/Β0012/ΠΟΛ.1142/18.12.2004 εγκυκλίους του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, ισχύουν όσα αναφέρονται παρακάτω.

Όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 1097930/11407/Β0012/ ΠΟΛ.1127/6.12.2004, προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που αναφέρονται στην υπ' αριθμό 1091653/11305/Β0012/ ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων η πραγματική αξία αυτών, η οποία 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, 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, την οποία 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.

Επιπλέον, με την εγκύκλιο 1099486/11447/Β0012/ ΠΟΛ.1142/18.12.2004, έχει γίνει δεκτό ότι ως πραγματική αξία των ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός

<sup>4</sup> Ν. 289/1976, Ν. 1116/1981, Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990, Ν. 2601/1998

οικισμού) μπορεί να ληφθεί η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένες τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομείωσης (έντυπα ΑΑ ΓΗΣ, Κ1 - Κ9) βάσει των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, όπως ισχύουν μετά τη τροποποίησή τους με το Ν. 1473/1984 και το Ν. 2386/1996.

Από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, για τα ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, ως αναπροσαρμοσμένη αξία δεν είναι υποχρεωτικό να ληφθούν οι αντικειμενικές αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα έντυπα ΑΑ ΓΗΣ, Κ1 - Κ9, καθώς υπάρχει η δυνατότητα οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν τα ακίνητά τους στις αξίες αυτές και, συνεπώς, μπορούν να αναπροσαρμόσουν την αξία των συγκεκριμένων ακινήτων με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από την 1091653/11305/Β0012/ ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Α.Υ.Ο..

### Πίνακας Λαμβανόμενων Αναπροσαρμοσμένων Αξιών κατά περίπτωση

αναπροσαρμοσμένη αξία		
• περιοχές εντός σχεδίου πόλεως		
$A\Sigma > A\Lambda$	→	$A\Lambda^5$
$A\Sigma < A\Lambda$	→	$A\Sigma^3$
$A\text{Κ} < A\Lambda$	→	$A\text{Κ}^6$
• περιοχές εκτός σχεδίου πόλεως		
$A\Sigma > \text{Π}\Lambda$	→	$\text{Π}\Lambda^7$
$A\gamma\Lambda < A\Sigma$	→	δυνατότητα επιλογής <sup>8</sup>

AΣ	=	Αναπροσαρμοσμένη Αξία με βάση Συντελεστή
AΛ	=	Αντικειμενική Αξία (Τιμές Ζώνης)
AΚ	=	Αξία Κτήσης
ΠΑ	=	Πραγματική Αξία
AγΑ	=	Αγοραία Αξία

### 7.10 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

<sup>5</sup> Υπ. Οικονομικών 1110587/ΠΟΛ.1287/2000, 1097930/ΠΟΛ.1127/2004

<sup>6</sup> Υπ. Οικονομικών 1129550/ΠΟΛ.1315/1996, 1110587/ΠΟΛ.1287/2000, 1097930/ΠΟΛ.1127/2004

<sup>7</sup> Ν. 2065/1992, άρθρο 21, § 3

<sup>8</sup> Ν. 2065/1992

€ 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
Γήπεδο Α	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	-	-
Γήπεδο Β	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
Κτίριο Α	έτος κτήσης	2000				
	αξία κτήσης	400.000	1,35	540.000	540.000 <sup>11</sup>	140.000
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	600.000	-	-
Αποσβέ- σεις	έτος κτήσης	-				
	αξία κτήσης	80.000	1,35	(108.000)	(108.000)	(28.000)
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-
Κτίριο Β	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
Προσθή- κες	έτος κτήσης	2002				
	αξία κτήσης	40.000	1,25	50.000	50.000	10.000
	αντικειμενική αξία 31/12/04	-	-	-	-	-
Αποσβέ- σεις	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 προσθηκών 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 προσθηκών του με τη χρήση των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται από την 1091653/11305/Β0012/Π.Ο.Λ. 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 αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις				144.456
<b>συνολικές αναπροσαρμοσμένες 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 κτιρίων</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	115.000	(29.456)	(29.456)
<b>4. Λογιστική υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων (Ν. 2065/1992)</b>			<b>175.544</b>

### Υπολογισμός Υπεραξίας για Κεφαλαιοποίηση

λογιστική υπεραξία	175.544
μείον: χρεωστικό υπόλοιπο λογαριασμού κέρδη ή ζημίας	60.000
<b>υπεραξία για κεφαλαιοποίηση</b>	<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			
<b>10.00</b>	Γήπεδα – Οικόπεδα			
<b>10.00.00</b>	Γήπεδο Α (πόλη, οδός, αριθμός)		60.000	
<b>10.00.01</b>	Γήπεδο Β (πόλη, οδός, αριθμός)		40.000	
<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων			
<b>41.07</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων			
<b>41.07.00</b>	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)			100.000

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

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

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

Αιτιολογία: Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης χρήσης με υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων.

		31/12/04	
<b>41</b>	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων		
<b>41.07</b>	Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων		
<b>41.07.00</b>	Υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων (Ν. 2065/1992)	115.544	
<b>40</b>	Κεφάλαιο		
<b>40.00</b>	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		115.544

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

<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 Φορολογητέας Υπεραξίας μετά την Αναπροσαρμογή**

<b>1. υπεραξία γηπέδων</b>			
	αναπροσαρμοσμένη αξία	205.000	
μείον:	αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή	150.000	55.000 55.000
<b>2. υπεραξία κτιρίων</b>			
	αναπροσαρμοσμένη αξία	790.000	
μείον:	αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις	144.456	645.544
<b>3. αναπόσβεστη αξία κτιρίων στις 31/12/2003</b>			
μείον:	αξία κτήσης κτιρίων	640.000	
	αποσβέσεις πριν την αναπροσαρμογή	115.000	(525.000) 120.544
<b>4. Φορολογητέα 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		<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>

## ΕΝΟΤΗΤΑ 8

### ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

*Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προτείνουν διατάξεις, χειρισμούς και πλαίσια που αφορούν την αναπροσαρμογή των αξιών των ενσώματων στοιχείων του ενεργητικού. Μετά την παρουσίαση του καθεστώτος των αναπροσαρμογών στην Ελλάδα, κρίθηκε χρήσιμη, αν όχι σκόπιμη, η παράθεση των ερμηνειών των κυριότερων διατάξεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που άπτονται των αναπροσαρμογών.*

#### **8.1 Αναπροσαρμογές των Ενσώματων Πάγιων σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων**

##### **8.1.1 Γενικά**

Ο σκοπός αυτού του ΔΛΠ 36 είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

##### **8.1.2 Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού**

Το ΔΛΠ 36 ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Οι προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Μερικές φορές, όμως, μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να

γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

### **8.1.3 Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του πάγιου στοιχείου**

Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας, απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργό αγορά, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου, μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή σε οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η επιχείρηση θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία, απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, δεν αντανάκλα μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.

Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Όμως, παροχές εξόδου από την υπηρεσία<sup>16</sup> και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

### **8.1.4 Αξία λόγω χρήσης του ενσώματου πάγιου στοιχείου**

Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

<sup>16</sup> όπως αυτά που αναφέρονται στο ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους

1. μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η επιχείρηση αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο
2. προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών
3. η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς (risk – free rate ή γνωστό ως  $r_F$ )
4. η τιμή για την επιβάρυνση της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο, και
5. άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η επιχείρηση αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

### 8.1.5 Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών

Κατά την αποτίμηση της αξίας λόγω χρήσης η επιχείρηση θα:

1. βασίζει τις προβλέψεις ταμιακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος θα δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.
2. βασίζει τις προβλέψεις των ταμιακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις εγκεκριμένους / εγκεκριμένες από τη διοίκηση, αλλά θα αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμιακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς / προγνώσεις πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται
3. εκτιμά προβλέψεις ταμιακών ροών, πέρα από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς / προγνώσεις, με αναγωγή των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς / προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους, χώρα ή χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές της, εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμιακών ροών και τρεχόντων ταμιακών ροών. Η διοίκηση θα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υπήρχαν όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμιακές ροές το επιτρέπουν.

Λεπτομερείς, σαφείς και αξιόπιστοι οικονομικοί προϋπολογισμοί / προβλέψεις μελλοντικών ταμιακών ροών, για περιόδους μεγαλύτερες από πέντε χρόνια, συνήθως δεν είναι διαθέσιμοι. Για το λόγο αυτό, οι εκτιμήσεις της διοίκησης των μελλοντικών ταμιακών ροών βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς / προβλέψεις για μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμιακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μεγαλύτερης από πέντε χρόνια, αν η διοίκηση είναι πεπεισμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητά της, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέπει ταμιακές ροές επακριβώς, κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου.

Οι προβλέψεις ταμιακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμιακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μία αύξηση στο συντελεστή αντικρίξει αντικειμενική πληροφόρηση, σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Υπάρχει περίπτωση ο συντελεστής αύξησης να είναι μηδενικός ή αρνητικός, αν κάτι τέτοιο ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.

Όταν οι συνθήκες είναι ευνοϊκές, ανταγωνιστές είναι πιθανό να εισέλθουν στην αγορά και να περιορίσουν την ανάπτυξη. Συνεπώς, οι οντότητες θα έχουν δυσκολία στην υπέρβαση του μέσου ιστορικού συντελεστή ανάπτυξης, μακροπρόθεσμα (π.χ., είκοσι χρόνια) για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.

Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς / προγνώσεις, η επιχείρηση εξετάζει αν και κατά πόσο οι πληροφορίες αναφέρονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές και αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης, του πλαισίου των οικονομικών συνθηκών, που θα υπάρχει κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

#### **8.1.6 Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών**

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών θα περιλαμβάνουν:

1. προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου
2. προβλέψεις ταμιακών εκροών, οι οποίες πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο, και
3. καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμιακές εκροές που πραγματοποιούνται, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εκροών περιλαμβάνει μία εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμιακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτίριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν:

1. ταμιακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου, και
2. ταμιακές εκροές που αφορούν σε δεσμεύσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις.

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:

1. μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμη δεσμευθεί, ή
2. τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

1. μελλοντικές ταμιακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους ή οφέλη που αναμένονται να προκύψουν από μία μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η επιχείρηση δεν είναι ακόμη δεσμευμένη, ή
2. μελλοντικές ταμιακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

Μέχρι η επιχείρηση να πραγματοποιήσει ταμιακές εκροές, που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή.

Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, θα είναι το ποσό που η επιχείρηση αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης.

Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται), για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται

με όμοιο τρόπο με εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμιακών ροών:

1. η επιχείρηση χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει κάτω από συνθήκες όμοιες προς εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται, και
2. η επιχείρηση προσαρμόζει αυτές τις τιμές για την επίδραση τόσο των μελλοντικών αυξήσεων τιμής που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό όσο και των ειδικών μελλοντικών αυξήσεων ή μειώσεων τιμών. Όμως, αν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αποκλείουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, η επιχείρηση αποκλείει επίσης την επίδραση αυτή από την εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών κατά τη διάθεση.

### **8.1.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση μίας ζημίας απομείωσης**

Όταν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.

Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο<sup>17</sup>. Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής.

Μία ζημία απομείωσης, σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

### **8.1.8 Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης των ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, όπως είναι τα ενσώματα πάγια της επιχείρησης, στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους.

Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών μπορεί να χρησιμοποιηθεί

<sup>17</sup> για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις



στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

1. τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού
2. ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό, και
3. βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι απομακρυσμένη.

### 8.1.9 Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία

Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας επιχείρησης, τέτοια όπως το κτίριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της επιχείρησης, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της επιχείρησης προσδιορίζει αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τον ορισμό<sup>18</sup> του ΔΛΠ 36 για τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμιακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμιακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται, εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο.

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η επιχείρηση πρέπει να εξατομικεύει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:

1. μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η επιχείρηση θα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα, με το ανακτήσιμο ποσό της
2. δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, η επιχείρηση θα:
  - i. συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και θα αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης
  - ii. εξατομικεύει τη μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μία λογική και σταθερή βάση, και

<sup>18</sup> Αναλυτική παρουσίαση των απαραίτητων βασικών ορισμών που αναφέρονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται σε Παράρτημα στο τέλος της παρούσας εργασίας.

- iii. συγκρίνει τη λογιστική αξία εκείνης της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε εκείνη την ομάδα μονάδων, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων.

### 8.1.10 Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης

Η επιχείρηση θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης, εκτός από υπεραξία, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η επιχείρηση θα εξετάζει, τουλάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:

1. Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης
  - i. η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου
  - ii. σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται
2. Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης
  - i. σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την επιχείρηση, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο.
  - ii. απόδειξη διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι, ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθεί και να προσαρμοσθεί, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μία

μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση είναι μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.