



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



**ΑΠΟΓΡΑΦΗ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ – ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΕ ΤΟ
ΙΣΧΥΟΝ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ Π.Δ.299/2003.**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΜΑΡΝΕΛΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΔΕΛΗΣΤΑΘΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ
Α.Μ.:2641**

***Αφιερώνω την πτυχιακή μου εργασία
στην κόρη μου Νικολετα &
στον καθηγητή μου Ε.Μαρνελάκη***

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Α. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΟ ΠΕΔΙΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	4
Β. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	11
Γ. ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΚΑΘΕΣΤΩΣ (Π.Δ.299Ι2003) ΚΑΙ Η ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΦΕ - Ν.2238Ι1994	20
Δ. ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ Ή ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΑΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ, ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΕΣ, ΛΑΤΟΜΙΚΕΣ κ.λπ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	41
Ε. ΘΕΜΑΤΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	51

A. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΟ ΠΕΔΙΟ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

A.1. Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό (ΓΛΣ, παρ. 2.2.100)

1) Στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις,

2) Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων:

α) Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 1015): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα, με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα (1) έτος.

β) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα (1) έτος.

γ) Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της.

δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής -Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Q.E. Κ.ά.- οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης.

A.2. Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ΓΛΣ, παρ. 2.2.101)

1) Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

2) Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

3) Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

4) Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

5) Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

6) Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

7) Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων, κατ' είδος, της Ομάδας 6.

A.3. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ΓΛΣ, παρ. 2.2.102)

1) Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του

και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος η απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

2) Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο η άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα (1) έτος.

3) Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα είτε η ολική ποσότητα παραγωγής η το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

4) Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του η άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από τον νόμο η αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχώνευσης), μειωμένο κατά την υπόλειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπόλειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5) Υπόλειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

A.4. Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

A.4.1. Η από 1.1.2003 καθολική υποχρέωση τη ρήσης του μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων για τους επιτηδευματίες με βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ

Ο επιτηδευματίας με βιβλία Γ' κατηγορίας, μεταξύ των άλλων βιβλίων που είναι υποχρεωμένος να τηρεί, «τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης,»

(Οι διατάξεις αυτές, τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 7 του ΚΒΣ -π.Δ.186/1992- τέθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 2 του Ν.3052/2002).

Δηλαδή με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης μητρώου παγίων από όλους τους επιτηδευματίες που τηρούν, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, βιβλία Γ' κατηγορίας,

Η καθολική αυτή υποχρέωση αρχίζει από 1.1.2003 και καταλαμβάνει τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά από την ημερομηνία αυτή.

A.4.2. Χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων

Ο χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 17 του ΚΒΣ. Με τις υπόψη διατάξεις ορίζεται ρητά ότι το μητρώο παγίων, η τήρηση του οποίου θεσπίστηκε υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας, ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (εγκύκλιος ΠΟΑ1271112.12.2002).

A.4.3. Το μητρώο παγίων δεν θεωρείται

Με τις διατάξεις του Ν.3052/2002 καταργήθηκε η θεώρηση του μητρώου παγίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Η κατάργηση της θεώρησης του μητρώου παγίων καταλαμβάνει και το μητρώο παγίων της χρήσης που λήγει την 31.12.2002, δεδομένου ότι η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησης αυτού έληγε μετά από την 1.1.2003 (ημερομηνία ισχύος της διάταξης αυτής).

Σημειώνεται ότι το μητρώο παγίων συνεχίζει να τηρείται θεωρημένο στις περιπτώσεις εκείνες που είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία, π.χ. «Βιβλίο επενδύσεων - Μητρώο παγίων» (εγκύκλιος ΠΟΛ..1271/12.12.2002).

A.4.4. Τρόπος τήρησης του μητρώου παγίων

• Με τις παρ. 4 και 5 του άρθρου 27 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι:

«4. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και ζελτιώσεων,

β) αποσβέσεις και

γ) αναπόσβεστη αξία.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

5. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο, για τα έπιπλα και σκευή μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.»

• Σχετικά με τις ανωτέρω διατάξεις του ΚΒΣ, η Διοίκηση, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1271/12.12.2002, παρείχε τις ακόλουθες οδηγίες:

«Το μητρώο παγίων τηρείται σύμφωνα με την παρ. 2.2.103 του ΕΓΛΣ [βλ. στη συνέχεια] και πρέπει να προκύπτουν από αυτό τα στοιχεία που ορίζονται σε αυτή.

Για την αντιμετώπιση δυσχερειών που ενδεχόμενα προκύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων, σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η ευχέρεια, ενόψει και της περ. 3 της παρ. 2.2.103 του ΕΓΛΣ, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησής του έχουν αποσβεστεί πλήρως, να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδείς κατηγορίες, με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των λογισμένων αποσβέσεων»

A.4.4.1. Το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά το ΓΛΣ (παρ. 2.2.103) - Τρόπος τήρησής του

1) Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την

τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λ.π., βαθμού).

2) Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τήρησης του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του πάγιου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες βελτιώσεις, μειώσεις),
- Ο τόπος εγκατάστασης ή ο τρίτος, στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (πχ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, πχ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (πχ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

3) Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα, παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα), με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατόν να εξατομικεύεται.

A.5. Καταχώριση των παγίων στα βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ

Σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΒΣ (βιβλία Β' κατηγορίας), ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, έχει την υποχρέωση να καταχωρεί διακεκριμένα σε ιδιαίτερο χώρο αυτού του βιβλίου:

- Την αξία αγοράς των πάγιων στοιχείων.
- Την αξία πώλησής τους. [1]
- Τον ΦΠΑ που αναλογεί στην αγορά ή στην πώληση.
- Τις αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

Χρόνος ενημέρωσης: Ο χρόνος ενημέρωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΚΒΣ, άρθρο 17, παρ, ΙΟδ').

Περιεχόμενο βιβλίου: Στο βιβλίο επενδύσεων τηρούνται εξωλογιστικά, κατά αναπτυξιακό νόμο, οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

- Διακεκριμένος λογαριασμός επενδύσεων, στη χρέωση του οποίου καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά, οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του σχετικού αναπτυξιακού νόμου, και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
- Ιδιαίτερος λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού, σε πίστωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού.
- Ιδιαίτερος λογαριασμός για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου και πιστώνεται με

¹ Με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 28 του Ν.3522/2006 (ΦΕΚ 276/Α'122. 72.2006) δημιουργήθηκε υποχρέωση καταχώρισης σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων, εκτός της αξίας αγοράς των πάγιων στοιχείων, και της αξίας πώλησης αυτών.

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει πωλήσεις παγίων που πραγματοποιούνται εντός διαχειριστικών περιόδων που αρχίζουν από 22. 72.2006 και μετά.

τη σχηματιζόμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση και με την αξία της τυχόν πώλησής του,»

Β. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Β.1.1. Επιτηδευματίες με βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ

Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση, καταχωρούνται συγκεντρωτικά στο σκέλος των εξόδων («Λοιπά έξοδα») του βιβλίου εσόδων - εξόδων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Στον ίδιο χρόνο, οι κατά τα ανωτέρω καταχωρημένες αποσβέσεις, καθώς και η αξία των παγίων που αφορούν αυτές, αναλύονται ανά πάγιο σε αθεώρητες καταστάσεις (χειρόγραφες ή μηχανογραφικές) ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων (εγκύκλιος ΠΟΛ. 1146130. 12.2003).

Β.1.2. Επιτηδευματίες με βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 27 του ΚΒ (Π.Δ.186/1992), από 1.1.2003 όλοι οι επιτηδευματίες που τηρούν (προαιρετικά ή υποχρεωτικά) βιβλία Γ' κατηγορίας, έχουν την υποχρέωση να αναγράφουν στο βιβλίο απογραφών τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία κατά ομοειδείς κατηγορίες, τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

«α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,

β) αποσβέσεις και

γ) αναπόσβεστη αξία.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία,»

Τα προαναφερόμενα ίσχυαν και για την απογραφή 31.12.2002, ανεξάρτητα από το αν το τηρούμενο μητρώο παγίων τηρείται θεωρημένο ή αθεώρητο.

Ειδικότερα για την καταχώριση επίπλων και σκευών, η παρ. 5 του άρθρου 27 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) ορίζει ότι:

«Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο [δηλαδή την παρ. 4] για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους».

B.2. Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

B.2.1. Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. κατά τις διατάξεις του Ν.2190/1920

Με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν.2190/1920 καθορίζονται οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 5 του ανωτέρω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι:

«α. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρακάτω περίπτωσης ε: καθώς και της παραγράφου 9 αυτού του άρθρου [δημοσιεύεται πιο κάτω], τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονται από αυτό το άρθρο.

β. Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" της κατηγορίας "λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως"

γ. Κόστος παραγωγής η ιδιοκατασκευής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων η ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγορών, καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα η οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους,

δ. Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησής του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

ε. Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται η όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο.

Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν»

• Παρ. 9, άρθρο 43 του Ν.2190/1920

«Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του Νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις διαφορές αναπροσαρμογές».

B.2.2. Αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 28 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992):

«3. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικές προσαρμογές.

α) Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων πάγιων, που ορίζονται στις περιπτώσεις 1, 2, 3, 4 και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980. [Βλ. ανωτέρω παρ. Α.2].

Της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ.1123/1980. [Βλ. κατωτέρω παρ. Β.2.2.1]. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνονται υπόψη, ανάλογα τα όσα ορίζονται, για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περίπτωση 9 της παραπάνω παραγράφου. [Βλ. κατωτέρω παρ. Β.2.2.2).

β) Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

γ) Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.»

Β.2.2.1. Αξία τιμής κτήσης (ΓΛΣ, παρ. 2.2.205, περ. 6)

Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αγαθών, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς, που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς, που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

B.2.2.2. Ιστορικό κόστος παραγωγής (ΓΛΣ, παρ. 2.2.205, περ, 9)

Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσης) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται η μέση τιμή κτήσης αποθεμάτων, κατά τον τρόπο που ορίζεται στην περ. 1 της ίδιας παραγράφου. (Δηλαδή τις μεθόδους ΡΙΡΟ, LIFO, του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου κλπ. Οι μέθοδοι αυτές έχουν αναπτυχθεί με παραδείγματα στην ανάλυση του Ηλία Αργυρού, «Βιβλίο απογραφών από επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας» - βλ. τεύχος «λογιστική prosvasis-118»).

Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται κατά τον τρόπο που περιγράφεται στις παρ. 5.213 (λογαριασμός 92 «Κέντρα - Θέσεις Κόστου») και 5.214 (λογαριασμός 93 «Κόστος Παραγωγής - Παραγωγή σε Εξέλιξη»), (βλ. και κατωτέρω παρ. Β.2.2.3, για την ιδιοπαραγωγή παγίων).

- Το θέμα αυτό αναδημοσιεύεται από το βιβλίο του διακεκριμένου συγγραφέα της σύγχρονης λογιστικής επιστήμης Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, «Ανάλυση - Ερμηνεία του Ε.Γ.Α.Σ.», παρ. 86, νέα 13η έκδοση 2008, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Η αναδημοσίευση γίνεται μετά από άδεια του συγγραφέα.

Η 13η έκδοση είναι πλήρως αναθεωρημένη και ενημερωμένη, με ειδική επεξεργασία των λογιστικών χειρισμών που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των ΔΛΠΙ ΔΠΧΠ, καθώς και των θεμάτων της Αναλυτικής λογιστικής για τον υπολογισμό του κόστους και των αναλυτικών αποτελεσμάτων σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση.

Η ανάλυση - ερμηνεία του ΕΓΛΣ (Γενικής και

Αναλυτικής λογιστικής) γίνεται σε συνδυασμό με:

- Τις γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ και του ΣΛΟΤ.
- Τα Διεθνή λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠΙ1ΠΧΠ).
- Τη νομοθεσία περί εταιρειών (κ.Ν.2190Ι1920 και Ν.3190Ι1955).
- Τη φορολογική νομοθεσία (ΚΒΣ, ΚΦΕ, ΦΠΑ).

«Παρ. 86. Λογαριασμός 15 "Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων" - Ιδιοπαραγωγή παγίων

1) Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 15 καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για ιδιοκατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Στο τέλος της χρήσεως, το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού καταχωρείται στον ισολογισμό στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού και απεικονίζει, το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού μη ολοκληρωμένο κόστος των νέων πάγιων στοιχείων, είτε γιατί δεν είχε συντελεστεί, μέχρι την ημέρα εκείνη, η αποπεράτωση των ιδιοκατασκευαζόμενων, είτε γιατί δεν είχαν παραδοθεί, μέχρι την ίδια ημέρα από τους προμηθευτές, εκείνα για τα οποία είχαν δοθεί οι σχετικές προκαταβολές.

2) Το κόστος ιδιοκατασκευής των πάγιων στοιχείων, δηλαδή εκείνων που κατασκευάζονται αποκλειστικά από την επιχείρηση με δικά της μέσα (με δικά της υλικά και με δικό της προσωπικό στις εγκαταστάσεις της) προσδιορίζεται στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 9 -και συγκεκριμένα στο λογισμό 93.98 "Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων" - σύμφωνα με τους εκεί προβλεπόμενους κανόνες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων (δηλαδή τα ιδιοπαραγόμενα πάγια θεωρούνται, από την άποψη αυτή, ως παραγόμενα προϊόντα). Αν η επιχείρηση δεν εφαρμόζει (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως της Ομάδας 9, το κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων προσδιορίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα όμως, με τους προβλεπόμενους στην Ομάδα 9 κανόνες.

Το κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων, που προσδιορίζεται με τον ανωτέρω τρόπο, καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.0) Ιδιοπαρα- γωγή και βελτιώσεις παγίων': Το κόστος αυτό παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του 15 και την επόμενη χρήση (και κάθε επόμενη χρήση) προσαυξάνεται με το κόστος που πραγματοποιείται στη νέα χρήση, μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής του πάγιου στοιχείου, οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής του μεταφέρεται (από τον 15) στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16). Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου αρχίζει και ολοκληρώνεται μέσα στην ίδια χρήση επιτρέπεται να μη μεσολαβεί ο 15, αλλά να χρεώνονται απευθείας οι οικείοι λογ/σμοί των παγίων (δηλ. οι 11-14 και 16).

Ειδικότερα:

α) Στους τριτοβάθμιους του λογαριασμού 15.01 παρακολουθείται το κόστος των ανεγειρόμενων κτιρίων και κατασκευαζόμενων τεχνικών έργων (δηλαδή, για κάθε νέο κτίριο που ανεγείρεται ή για κάθε τεχνικό έργο που κατασκευάζεται, καθώς και για κάθε επέκταση ή προσθήκη, ανοίγεται τριτοβάθμιος λογαριασμός). Στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς κάθε τριτοβάθμιου συγκεντρώνεται το κόστος των επιμέρους εργασιών ανεγέρσεως του κτιρίου ή κατασκευής του τεχνικού έργου (όπως εκσκαφές θεμελίων και επιχωματώσεις, καλουπώματα, τοιχοποιία, υδραυλικές εγκαταστάσεις, ηλεκτρικές εγκαταστάσεις κ.λπ.), όταν η ανέγερση και κατασκευή γίνεται δι' αυτεπιστασίας (μερικά ή ολικά), Το κόστος των ανεγειρόμενων κτιρίων και κατασκευαζόμενων τεχνικών έργων διαμορφώνεται σύμφωνα με τους κανόνες προσδιορισμού του κόστους, που προβλέπονται στην Αναλυτική Λογιστική.

β) Στους υπολογαριασμούς του 15.02 (με πίστωση του 78.00 "Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων"), καταχωρείται το κόστος παραγωγής των ιδιοκατασκευαζόμενων αποκλειστικά από την ίδια την επιχείρηση, στις εγκαταστάσεις της και με δικά της μέσα, μηχανημάτων ή τεχνικών εγκαταστάσεων ή λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού για δική της χρήση (συμπλήρωση ή ανανέωση του πάγιου εξοπλισμού της). Το κόστος αυτό προσδιορίζεται στο λογ/σμό 93.98 "κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων" της Αναλυτικής Λογιστικής, σύμφωνα με τους κανόνες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων, γιατί τα ιδιοπαραγόμενα πάγια εξομοιώνονται με τα παραγόμενα προϊόντα (με τους ίδιους κανόνες υπολογίζεται το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων και από τις επιχειρήσεις που δεν τη ρουν -γιατί δεν υποχρεούνται κ.λπ.- την Αναλυτική Λογιστική).

Σε υπολογαριασμούς του 15.02 καταχωρείται και η αξία κτήσεως των αγοραζόμενων (από το εσωτερικό ή εισαγόμενων από το εξωτερικό) μηχανημάτων και ειδών μηχανολογικού εξοπλισμού για εγκατάσταση, τα οποία μετά την τοποθέτηση και συναρμολόγηση τους στο παραγωγικό κύκλωμα, μεταφέρονται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 12. (Εξυπακούεται ότι εδώ δεν χρησιμοποιείται ο 78.00).

γ) Οι λογαριασμοί 15.03 και 15.04 χρησιμοποιούνται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση ιδιοκατασκευάζει, στα εργοστάσιά της, μεταφορικά μέσα ή έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό, οπότε εφαρμόζονται τα όσα αναφέρονται προηγούμενα.

δ) Διευκρινίζεται (παρότι είναι αυτονόητο) ότι, για τα ιδιοπαραγόμενα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων δεν ακολουθούνται τα προαναφερθέντα, γιατί τα ανταλλακτικά ανήκουν στην κατηγορία των αποθεμάτων και αναλώνονται εφάπαξ ("δαπανοποιούνται" με την ανάλωση), ενώ τα πάγια υπόκεινται σε ετήσια τμηματική απόσβεση (δηλαδή, τα ιδιοπαραγόμενα ανταλλακτικά καταχωρούνται με το κόστος παραγωγής τους στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 94 με πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του 93, όπως γίνεται και με τα ιδιοπαραγόμενα προϊόντα).

3) Κόστος κατασκευής πάγιων στοιχείων κατασκευαζόμενων από τρίτους:

α) Όταν τα σχετικά υλικά παρέχονται μεν στους τρίτους από την επιχείρηση, αλλά αγοράζονται και δίνονται απευθείας στους τρίτους, δίχως να εισάγονται προηγούμενα στην αποθήκη της (και συνεπώς δίχως να κινηθεί κανένας λογαριασμός των Ομάδων 2 και 9), τότε το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων προσδιορίζεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των αγοραζόμενων υλικών καθώς και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών (με πίστωση του ταμείου ή, ανάλογα, οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων),

β) Όταν, όμως, τα αγοραζόμενα υλικά εισάγονται προηγούμενα στις αποθήκες με καταχώρισή τους στους οικείους λογαριασμούς των Ομάδων 2 και 9 (λογ. 94) και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους και γενικά, όταν (όλα ή ορισμένα) υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, τότε για την αξία των υλικών αυτών εφαρμόζονται τα προηγούμενα, αριθ. 2, (δηλαδή με την αξία των υλικών αυτών χρεώνονται υπολογαριασμοί του 93.98 και ακολουθεί χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15 με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00). Τα προηγούμενα, αριθ. 2, εφαρμόζονται και για την περίπτωση της συμπαραστάσεως των υπηρεσιών της επιχειρήσεως στον τρίτο (απασχολήσεως εξειδικευμένου προσωπικού της επιχειρήσεως στον τρίτο, εκπονήσεως σχεδίων ή μελετών κ.λπ.).

4) Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων:

α) Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής πάγιων ή σε προμηθευτές αυτούσιων πάγιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 15.09 "προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων" και των υπολογαριασμών του.

β) Παρέχεται η ευχέρεια οι προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων να καταχωρούνται και να παρακολουθούνται ως εξής (αντί της παρακολουθήσεώς τους στο λογ/σμό 15.09):

αα) Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών κατασκευής πάγιων στοιχείων ή εισαγωγή αυτούσιων πάγιων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογ/σμό 32.00 "παραγγελίες πάγιων στοιχείων":

ββ) Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 "προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων":

γγ) Στο τέλος κάθε χρήσεως το υπόλοιπο του λογ/σμού 15 και τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογ/σμών 32.00 και 50.08 εμφανίζονται στον ισολογισμό με ενιαίο κονδύλι, όπως καθορίζεται στο υπόδειγμα ισολογισμού (δηλαδή στην κατηγορία Γ-Π του ενεργητικού "Ενσώματες ακινητοποιήσεις").»

• Σημείωση «λογιστική prosvasis»: Στο βιβλίο, σελ. 366, υπάρχει διάγραμμα, στο οποίο απεικονίζεται παραστατικά ολόκληρο το λογιστικό κύκλωμα της ιδιοπαραγωγής ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Γ. ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΚΑΘΕΣΤΩΣ (Π.Δ.299Ι2003) ΚΑΙ Η ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΦΕ - Ν.2238Ι1994

- Η έκπτωση των αποσβέσεων πάγιων στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων (ΚΦΕ -Ν.2238Ι1994- άρθρο 31, παρ. Ι, περ, στ')

Σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών που ορίζονται στο άρθρο αυτό, επομένως και των αποσβέσεων της περ. στ' της ίδιας ανωτέρω παραγράφου και ειδικότερα:

«στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων η φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής η ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν η τέθηκαν σε λειτουργία. [Ι] Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό η τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο, είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων. [2] Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά. [3]

Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.

Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101 Χ).[4]

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του ν.2244/1994 (ΦΕΚ 168 Χ), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής η ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η.[5]

Ειδικά, οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.[6]

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.»

(1) Το τρίτο εδάφιο τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 9 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253/Α') και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 33 του

ίδιου νόμου, για αγορές πάγιων στοιχείων που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1. 1.2005 και μετά.

Το αντικατασταθέν εδάφιο που είχε εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 45 του άρθρου 9 του Ν.2948/2001, για δαπάνες που αφορούσαν ισολογισμούς που έκλεισαν από 1.1.2002 και μετά, είχε ως εξής:

«Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.»

(2) Το πέμπτο εδάφιο τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 9 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253/Α') και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 33 του νόμου αυτού, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από ισολογισμούς που αρχίζουν από 1.1.2005 και μετά.

Προηγουμένως το πέμπτο εδάφιο, όπως αυτό ίσχυσε μετά από την αντικατάστασή του με την παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.3091/2002, είχε ως εξής:

«Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, αυτόν δε που θα επιλέγουν θα τον χρησιμοποιούν παγίως.»

(3) Το έκτο εδάφιο ισχύει όπως τέθηκε (αντικατάσταση του προϊσχύσαντος πέμπτου εδαφίου) με την παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.3091 /2002 (ΦΕΚ 330/Α').

(4) Οι διατάξεις της περ. στ' μέχρι και του εδαφίου αυτού και με την επιφύλαξη των προαναφερθεισών τροποποιήσεων τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν.2556/1997.

Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως ακολούθως:

«στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992. Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό

εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά. Εξαιρετικά, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992, δύνανται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιονδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των πάγιων στοιχείων, δεν δύναται να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.»

(5) Το ένατο εδάφιο της περ. στ' προστέθηκε με την παρ. 17 του άρθρου 4 του Ν.2873/2000 και ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 18 του ίδιου άρθρου, για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 28. 12.2000, και εφεξής.

(6) Τα δέκατο και ενδέκατο εδάφια της περ. στ' προστέθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 5 του Ν.3091/2002 (ΦΕΚ 330/Α') και έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, για πάγια περιουσιακά στοιχεία που αγοράζονται από εξωχώριες εταιρείες από 1.1.2003 και μετά.

Γ.Ι. Γενικοί Κανόνες λογισμού των αποσβέσεων

Γ.Ι.Ι. Πρώτος Κανόνας

Με εφαρμογή προβλεπόμενης από τον νόμο μεθόδου, η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τη διενέργεια των ανωτέρω, ορίζεται ως γενικός κανόνας ότι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.

• Σχόλια - Επισημάνσεις

Με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που

αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται με την παρ. 2 αυτού του άρθρου, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο.

Δηλαδή όλα τα πάγια που έχουν ήδη αποκτηθεί, καθώς και εκείνα που θα αποκτηθούν μελλοντικά, θα αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 2 για τον καινούργιο μηχανολογικό και τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής των μεταποιητικών επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα, με την παρ. 2 του άρθρου 2 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι, κατά παρέκκλιση του Γενικού Κανόνα, σύμφωνα με τον οποίον όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο, για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, η μέθοδος δε απόσβεσης που θα επιλεγεί, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Γ .1.2. Δεύτερος Κανόνας

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου), καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

• Σχόλια - Επισημάνσεις

Ουσιαστικά, με τον κανόνα αυτόν καλύπτεται η αποστολή των αποσβέσεων.

Σχετικά με το θέμα αυτό, ο Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος στο έργο του «Ανάλυση - Ερμηνεία του Ε.Γ.ΛΣ.», παρ. 76β', νέα 13η έκδοση 2008, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, επισημαίνει ότι:

«α) Η αξία του πάγιου εξοπλισμού (δηλαδή των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων), οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας, υπόκειται σε συνεχή βαθμιαία μείωση, οφειλόμενη:

- σε φθορά, που καλείται λειτουργική φθορά και προέρχεται από τη χρησιμοποίηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ως μέσων δράσης της οικονομικής μονάδας (παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών),
- σε φθορά, που καλείται χρονική φθορά και προέρχεται από την πάροδο του χρόνου και μόνο,
- σε οικονομική απαξίωση, προερχόμενη από τις συνεχείς επιστημονικές και τεχνολογικές προόδους -που στην εποχή μας χαρακτηρίζονται από ταχύτατο ρυθμό- οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την κατασκευή προηγμένης τεχνολογίας νέων και αποδοτικότερων μηχανημάτων, με τα οποία παράγονται προϊόντα ή υπηρεσίες χαμηλότερου κόστους ή βελτιωμένης ποιότητας, με συνέπεια την πρόωρη αχρήστευση του πάγιου εξοπλισμού (δηλαδή προτού φθαρεί από τη χρησιμοποίησή του ή την πάροδο του χρόνου). Αυτή η πρόωρη αχρήστευση πάγιου εξοπλισμού πολλές φορές προέρχεται και από την αλλαγή της μόδας, εξαιτίας της οποίας τα παραγόμενα προϊόντα δεν αγοράζονται πλέον από τους καταναλωτές.

β) Η ανωτέρω βαθμιαία μείωση της αξίας του πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης συνεπάγεται και τη βαθμιαία ισόποση μείωση της περιουσίας της, η οποία όμως αποκαθίσταται με τον μηχανισμό των αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού και έτσι η περιουσία παραμένει τελικά ανέπαφη και η επιχείρηση δύναται να διαθέτει τα χρηματικά ποσά που συγκεντρώνει με τον μηχανισμό των αποσβέσεων και να αντικαθιστά έγκαιρα τα επιμέρους πάγια περιουσιακά της στοιχεία, γιατί πασιφανές είναι ότι διαφορετικά, δηλαδή δίχως την έγκαιρη αντικατάσταση του πάγιου εξοπλισμού, η επιχείρηση δεν θα δύναται να συνεχίσει την παραγωγική της δράση. Συνεπώς, η κατ' έτος διενέργεια αποσβέσεων του πάγιου εξοπλισμού, που να καλύπτουν οπωσδήποτε τη μείωση της αξίας του από τα προαναφερθέντα αίτια, αποτελεί βασική προϋπόθεση για την επιβίωση της επιχείρησης».

Γ.Ι.3. Τρίτος Κανόνας

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές διαφορετικούς από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

Καθιερώθηκε χαμηλός και ανώτατος συντελεστής απόσβεσης για κάθε πάγιο στοιχείο (Ν.3091/2002 και Π.Δ.299/2003), ενώ από 1.1.2005 παρέχεται η ευχέρεια χρησιμοποίησης και ενδιάμεσου συντελεστή (Ν.3296/2004) .

• Σχόλια - Επισημάνσεις

Με τις διατάξεις του Ν.3091/2002 (άρθρο 5, παρ. 6) και του Π.Δ.299/2003, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι επιχειρήσεις δύνανται να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης και δεν έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν κάποιον συντελεστή απόσβεσης ο οποίος βρίσκεται μεταξύ του κατώτερου και του ανώτερου.

Έτσι, μέχρι 31.12.2004 (αφού με τον Ν.3296/2004 δόθηκε η δυνατότητα χρήσης από 1.1.2005 και ενδιάμεσου συντελεστή - βλ. κατωτέρω):

α) Καθιερώθηκε χαμηλός και ανώτατος συντελεστής απόσβεσης για κάθε πάγιο στοιχείο.

β) Η χρησιμοποίηση του ενός από τους δύο είναι στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης.

γ) Ο επιλεγόμενος για πρώτη φορά συντελεστής θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και στις επόμενες χρήσεις και

δ) να αφορά όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία.

Γ.1.3.1. Τι ισχύει από 1.1.2005

• Με τις διατάξεις του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253/ Α'/14.12.2004), άρθρο 9, παρ. 7, αντικαταστάθηκε το πέμπτο εδάφιο της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ και με τις νέες διατάξεις επαναλαμβάνονται τα ανωτέρω και, επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν και οποιονδήποτε ενδιάμεσο, μεταξύ του ανώτερου και κατώτερου, συντελεστή απόσβεσης, αλλά με την προϋπόθεση ότι ο επιλεγόμενος αυτός συντελεστής για πρώτη φορά θα εφαρμόζεται μόνιμα και στις επόμενες διαχειριστικές περιόδους μέχρι την ολοσχερή απόσβεση του πάγιου στοιχείου. Επίσης, θα αφορά όλα τα πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας, όπως συμβαίνει και με την εφαρμογή και του χαμηλού η ανώτατου συντελεστή απόσβεσης.

- Επειδή οι συντελεστές απόσβεσης που ορίζονται από το Π.Δ.299/2003, αλλά και αυτοί που ορίζονταν από τα προϊσχύσαντα προεδρικά διατάγματα, είναι ακέραιοι, είναι προφανές ότι και οι νέες διατάξεις του Ν.3296/2004 αναφέρονται σε ακέραιους συντελεστές απόσβεσης και επομένως ο επιλεγόμενος από την επιχείρηση συντελεστής απόσβεσης δεν μπορεί να είναι δεκαδικός.
- Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 33 του Ν.3296/2004, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά. Επομένως, καταλαμβάνουν και τα πάγια στοιχεία που υφίστανται στις επιχειρήσεις κατά τον χρόνο δημοσίευσης του νόμου.
- Τέλος, τονίζεται ότι η επιλογή του κατώτερου η του ανώτερου η οποιουδήποτε ενδιάμεσου συντελεστή απόσβεσης αφορά υποχρεωτικά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση τους.

Σημειώνεται ότι, σε αντίθετη περίπτωση αυτού του κανόνα, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν η διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο I μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και I·· δεν διενήργησε.

Γ .1.3.2. Νέες επιχειρήσεις - Έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένους ή μηδενικούς συντελεστές απόσβεσης των παγίων τους για τις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις

Κατά παρέκκλιση των όσων ορίζονται με αυτόν τον κανόνα, οι κατά το Π.Δ.299/2003 θεωρούμενες ως νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους, έχουν τη δυνατότητα είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους είτε να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά αλλά με συντελεστή το 50% εκείνου που προβλέπεται, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση, δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

Γ.Ι.4 . Τέταρτος Κανόνας

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον ένα λεπτό), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του .

• Σχόλια - Επισημάνσεις

- Με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται η θέσπιση κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων, καθώς και των ελεύθερων επαγγελματιών, για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους αυτών, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 31, 41, 49 και 105 του ΚΦΕ.

- Με το εδάφιο α' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ίδιου προεδρικού διατάγματος ορίζεται ότι η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για τον σκοπό αυτόν και" α βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης.

Τονίζεται ότι η μη διενέργεια αποσβέσεων οδηγεί στην αντίστοιχη και ισόποση (με τις μη διενεργούμενες αποσβέσεις) εικονική αύξηση των ετήσιων κερδών, των οποίων η διανομή με τη μορφή μερίσματος στους μετόχους και η καταβολή στο Δημόσιο του φόρου επί των κερδών αυτών, ουσιαστικά συνιστά διανομή κεφαλαίων της εταιρείας (ιδίων και ξένων).

Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την εξαφάνιση των αναγκαίων πηγών χρηματοδότησης της εκμετάλλευσης της επιχείρησης και την οδηγεί σε υπερδανεισμό και χρεωκοπία.

Αντίθετα, στην περίπτωση αυτή, οι μέτοχοι θα έχουν εισπράξει «νομότυπα» με τη μορφή μερισμάτων τα κεφάλαιά τους, καθώς και τα κεφάλαια των τρίτων (τραππεζικών χρηματοδοτήσεων, πιστώσεων προμηθευτών κ.λπ.),

- Με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ισχύοντος Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο, υπολογίζονται σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από οικείες διατάξεις του εν λόγω προεδρικού διατάγματος και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών επί τ σε ευρώ αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων ή επί της σε ευρώ αναπροσαρμοσμένης αξίας τους (δηλαδή όπως η αξία αυτή προκύπτει από την αναπροσαρμογή που γίνεται με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.2065/1992).

Περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 1 του υπόψη προεδρικού διατάγματος ορίζεται ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα, δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 2. Επομένως, η διενέργεια αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό, γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Γ.1.5. Πέμπτος Κανόνας

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσης, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσης, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

• Σχόλια - Επισημάνσεις

Με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι τα ποσοστά αποσβέσεων που καθορίζονται με το προεδρικό διάταγμα, αφορούν ετήσια απόσβεση, καθώς και ότι για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση από τον μήνα κατά τον οποίον αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνας λειτουργίας μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Επομένως, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με τον προβλεπόμενο συντελεστή, είναι αποσβέσεις ενός (1) έτους η με άλλα λόγια δώδεκα (12) μηνών, οπότε αν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μικρότερο από δώδεκα (12) μηνες (πχ. επειδή αγοράστηκε και τέθηκε σε λειτουργία τον 30 μήνα της 12μηνιαίας διαχειριστικής χρήσης ή επειδή πουλήθηκε τον 100 μήνα της 12μηνιαίας διαχειριστικής χρήσης), οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή, θα περιοριστούν στα 10/12 αυτών.

Σημειώνεται ότι στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του παγίου περιλαμβάνεται και ο μήνας που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε η λειτούργησε τον μήνα αυτόν. Κατά την ίδια έννοια, εάν κάποιο πάγιο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, έστω για δεκαπέντε (15) μήνες, όπως συμβαίνει π.χ. στην περίπτωση της υπερδωδεκάμηνιας διαχειριστικής χρήσης, οι αποσβέσεις που θα υπολογιστούν γι' αυτό με τον προβλεπόμενο συντελεστή, θα προσαυξηθούν κατά τα 3/12 αυτών, δηλαδή θα ανέλθουν στα 15/12 των ετήσιων αποσβέσεων.

Γ.2. Οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφαρμογή των κανόνων και μεθόδων υπολογισμού των αποσβέσεων

Γ.2.1. Συντελεστές που εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1.1.2003 και μέχρι 31.12.2004

Με το Π.Δ.299/2003, το οποίο εκδόθηκε σε εκτέλεση της εξουσιοδοτικής διάταξης του έκτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ (Ν.2238/1994), θεσπίστηκαν κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εμπορικών επιχειρήσεων (μεταπρατικών, βιοτεχνικών, βιομηχανικών, ξενοδοχειακών κ.λπ.), των γεωργικών επιχειρήσεων και των προσώπων που ασκούν ελευθέρια επάγγελμα, καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εν

λόγω επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, Οι συντελεστές αυτοί (κατώτεροι και ανώτεροι) έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1.1.2003 και μετά.

Δηλαδή οι προβλεπόμενοι με το ισχύον Π.Δ.299/2003 συντελεστές εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες βαρύνουν διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά, χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αν αυτά αποκτήθηκαν πριν ή μετά από την 1.1.2003.

Γ.2.2. Συντελεστές που εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2005 και μετά

Καταρχήν, και για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2005 και μετά, ισχύει το σύστημα συντελεστών (ανώτερου - κατώτερου) που καθιερώθηκε με το Π.Δ.299/2003 (Ν.3091/2002). Επομένως και για τις χρήσεις αυτές εξακολουθεί να ισχύει ο χαμηλός και ο ανώτατος συντελεστής απόσβεσης για κάθε πάγιο στοιχείο, με τη χρησιμοποίηση του ενός από τους δυο να είναι στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης και ο επιλεγόμενος για πρώτη φορά συντελεστής να πρέπει να ακολουθείται πάγια και στις επόμενες χρήσεις και να αφορά όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία.

Η διαφορά με τις προηγούμενες χρήσεις είναι ότι, για αποσβέσεις που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά, επιπλέον του ανώτερου ή κατώτερου συντελεστή παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν και οποιονδήποτε ενδιάμεσο, μεταξύ του ανώτερου και κατώτερου, συντελεστή απόσβεσης, αλλά με την προϋπόθεση ότι ο επιλεγόμενος αυτός συντελεστής για πρώτη φορά θα εφαρμόζεται μόνιμα και στις επόμενες διαχειριστικές περιόδους μέχρι την ολοσχερή απόσβεση του πάγιου στοιχείου. Επίσης, θα αφορά όλα τα πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας, όπως συμβαίνει και με την εφαρμογή και του χαμηλού ή ανώτατου συντελεστή απόσβεσης (Ν.3296/2004, άρθρο 9, παρ. 7).

Ο επιλεγόμενος από την επιχείρηση συντελεστής (ανώτερος κατώτερος, ενδιάμεσος) είναι πάντα ακέραιος (δηλαδή όχι δεκαδικός).

- Σημειώνεται ότι η δυνατότητα χρησιμοποίησης ενδιάμεσου συντελεστή απόσβεσης έχει εφαρμογή, σύμφωνα με τον Ν.3296/2004, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά. Επομένως, καταλαμβάνει και τα πάγια στοιχεία που υφίστανται στις επιχειρήσεις κατά τον χρόνο δημοσίευσης του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253/Α114.12.2004).

Γ.2.3. Πάγια περιουσιακά στοιχεία για τα οποία δεν ορίζεται με το ισχύον Π.Δ.299/2003 συντελεστή απόσβεσης (κατώτερος και ανώτερος)

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών των οποίων η ωφέλιμη διάρκεια ζωής (για την ωφέλιμη διάρκεια ζωής, βλ. ανωτέρω) είναι περιορισμένη και πάντως μεγαλύτερη από ένα (1) έτος και για τα οποία δεν ορίζεται με τις διατάξεις του ισχύοντος Π.Δ.299/2003 κατώτεροι και ανώτερος συντελεστή απόσβεσης, θα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους. Τούτο σημαίνει ότι για τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν θα υπάρχει δυνατότητα επιλογής κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης, καθόσον αυτά θα αποσβένονται υποχρεωτικά με τον συντελεστή απόσβεσης που θα προκύπτει με βάση την αποσβεστέα αξία και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

Γ.2.4. Έννοια του όρου «Ίδια κατηγορία»

Ως προς τη διάκριση των κατηγοριών και ειδικότερα την έννοια του όρου «Ίδια κατηγορία» επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Για την εφαρμογή της διάταξης με την οποία ορίζεται ότι «η επιλογή του κατώτερου ή του ανώτερου συντελεστή απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους, ως κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων νοείται η τελευταία υποδιάκριση αυτών, όπως οι υποδιακρίσεις αυτές ορίζονται στο Π.Δ.299/2003. Τα Ίδια ισχύουν και όταν χρησιμοποιείται ενδιάμεσος συντελεστής.

Π.χ. τα πάγια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Π.Δ.299/2003 αποτελούν μία κατηγορία, τα πάγια της περ. β' της ίδιας παραγράφου αποτελούν άλλη κατηγορία, τα πάγια της υποπερ. αα' της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ίδιου προεδρικού διατάγματος αποτελούν άλλη κατηγορία, τα πάγια της υποπερ. ββ' της ίδιας περίπτωσης αποτελούν άλλη κατηγορία Κ.Ο.Κ.

Για καλύτερη κατανόηση του σχολιαζόμενου θέματος, παραθέτουμε τα πάγια αυτών των περιπτώσεων, καθεμία από τις οποίες, όπως προαναφέρθηκε, συνιστά διαφορετική κατηγορία για την εφαρμογή του συντελεστή απόσβεσης που θα επιλεγεί (κατώτερου ή ανώτερου):

Άρθρο 3, παρ. 1, περ. α': Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, санατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικά, κατώτερος 5% και ανώτερος 8%.

Άρθρο 3, παρ. 1, περ. β': Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία, κατώτερος 3% και ανώτερος 6%.

Άρθρο 4, παρ. 1, περ. γ': Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυσμένου κύκλου:

- Για μονάδες ελαφρού πετρελαίου (NTIΖΕΛ), κατώτερος 4% και ανώτερος 7%.

- Για μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος 6% και ανώτερος 7%.

Γ.2.5. Σε ποιες περιπτώσεις εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι προβλεπόμενοι από το προηγούμενο καθεστώς (Π.Δ.100/1998) συντελεστές αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Οι συντελεστές απόσβεσης και όσα γενικότερα ορίζονται με τις διατάξεις του Π.Δ.100/1998 (παλαιό καθεστώς), έχουν εφαρμογή μόνο για τις διαχειριστικές χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν από την 1.1.2003, αδιάφορα πότε θα κλείσουν αυτές, Π.χ. οι αποσβέσεις των παγίων μιας επιχείρησης, οι οποίες βαρύνουν τη διαχειριστική της χρήση 1.7.2002 - 30.6.2003, καθώς και οι αποσβέσεις των παγίων μιας άλλης επιχείρησης, οι οποίες βαρύνουν τη διαχειριστική της χρήση 25.10.2002 - 31.12.2003 (πρώτη, υπερδωδεκάμηνη), θα προσδιοριστούν με βάση τους συντελεστές απόσβεσης και όσα γενικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του Π.Δ.100/1998.

Επισημαίνεται ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων οι οποίες θα βαρύνουν τις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις τους, θα εφαρμόσουν τους συντελεστές απόσβεσης και όσα γενικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του ισχύοντος Π.Δ.299/2003.

Γ.2.6. Πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέχρι 31.12.2002 και για τα οποία υφίσταται αναπόσβεστη αξία

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι 31.12.2002 και εφόσον υφίσταται αναπόσβεστη αξία αυτών, τον συντελεστή απόσβεσης (ανώτερο ή κατώτερο) που θα χρησιμοποιήσουν για τη διαχειριστική χρήση 2003, θα τον εφαρμόσουν υποχρεωτικά μέχρι πλήρους απόσβεσης της αξίας του παγίου.

Γ.2.7. Συντελεστής απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται σε επόμενη διαχειριστική χρήση και είναι της ίδιας κατηγορίας με άλλα που ήδη έχουν αποκτηθεί

Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες

α) δεν έχουν τη δυνατότητα, για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, να επιλέξουν τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τον ανώτερο και

β) εφόσον επιλέξουν συντελεστή απόσβεσης, π.χ. τον κατώτερο, αυτόν θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των συγκεκριμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Ωστόσο, αν π.χ. μια επιχείρηση κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2003 επιλέξει για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της «χ» κατηγορίας τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν και αυτά στη «χ» κατηγορία, για την απόσβεση των νέων παγίων της κατηγορίας αυτής μπορεί να επιλέξει είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης.

Έτσι, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτώνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις, για την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων νοείται η τελευταία υποδιάκριση αυτών, όπως ορίζεται στο Π.Δ.299/2003.

Γ.2.8. Πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης

Η περίπτωση αυτή αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης.

Για τα πάγια αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται αποσβέσεις.

Γ.2.9. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε διαχειριστική χρήση (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων κ.λπ.), θα υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση των παγίων τους για όλους τους μήνες της διαχειριστικής χρήσης οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

Γ.2.10. Απόσβεση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από μετασχηματισμό επιχειρήσεων (συγχώνευση, απορρόφηση, διάσπαση, εισφορά κλάδου κ.λπ.)

Στην περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται από τις προκύπτουσες από τη συγχώνευση επιχειρήσεις με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που θα αποσβένονταν από τις συγχωνευόμενες, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση. Το ίδιο ισχύει ανάλογα στην περίπτωση απορρόφησης ή διάσπασης επιχειρήσεων, εισφοράς κλάδου κ.λπ.

Γ .2.11. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η αξία κτήσης εκάστου των οποίων είναι μέχρι 1.200 ευρώ (παλαιό όριο 600 ευρώ)

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, η αξία κτήσης εκάστου των οποίων είναι μέχρι 1.200 ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου, δηλαδή κατά ποσοστό 100%, μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά.

Υπενθυμίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του Ν.3296/2004 αυξήθηκε από 600 ευρώ σε 1.200 ευρώ το ανώτατο όριο αξίας των πάγιων στοιχείων που μπορούν να αποσβεσθούν εφάπαξ μέσα στη χρήση κατά την οποία για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 33 του Ν.3296/2004, για πάγια στοιχεία που αποκτώνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά (εγκύκλιος ΠΟΑ 1 016/7.2.2005).

Επισημαίνεται ότι η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυναμική.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι κάθε περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι αυτό το όριο, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στην εν λόγω διαχειριστική χρήση είτε τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ανεξάρτητα από το αν η τμηματική απόσβεση του μπορεί να γίνει με τη σταθερή ή τη φθίνουσα μέθοδο.

Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο αυτής της κατηγορίας ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από αυτά τα πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.200 ευρώ - παλαιό όριο 600 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις.

• Κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η αξία κτήσης του οποίου είναι μέχρι 1.200 ευρώ (παλαιό όριο 600 ευρώ)

Το μοναδικό κριτήριο για την εφάπαξ απόσβεση κάθε τέτοιου παγίου είναι η αξία κτήσης του και μόνο. Άρα η απόκτηση πολλών τέτοιων παγίων με ένα στοιχείο, πχ. με ένα τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής, δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποσβέσουν το καθένα από αυτά είτε εφάπαξ είτε τμηματικά.

Γ.2.12. Αποσβέσεις εργαλείων και ανταλλακτικών μηχανημάτων

Τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, αποσβένονται εφάπαξ, δηλαδή κατά ποσοστό 100%, μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Σημειώνεται ότι η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να τα αποσβέσουν τμηματικά.

Γ.2.13. Απόσβεση φορολογικών μηχανισμών

Με την παρ. 7 του άρθρου 1 του ισχύοντος Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222/Α'.) δεν θίγονται από τις διατάξεις αυτού του προεδρικού διατάγματος. Επομένως, για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών αυτού του νόμου δεν έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις του Π.Δ.299/2003, αλλά οι ως άνω διατάξεις του Ν.1809/1988.

Ειδικότερα, με τις υπόψη διατάξεις του Ν.1809/1988 ορίζεται ότι:

«1. Η απόσβεση της δαπάνης για την απόκτηση των ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών γίνεται είτε εφάπαξ είτε σε τρεις το πολύ διαχειριστικές χρήσεις κατ' ίσα ποσά,

2. Οι επιτηδευματίες, οι οποίοι τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στις περιπτώσεις που τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, δικαιούνται να εκπίπτουν από τα καθαρά τους κέρδη:

α) το ποσό απόσβεσης της δαπάνης για την απόκτηση των ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, ... ».

Γ.3. Νέες επιχειρήσεις - Δυνατότητα επιλογής για μη διενέργεια αποσβέσεων η διενέργεια μειωμένων αποσβέσεων κατά την πρώτη τριετία που ακολουθεί τη διαχειριστική χρήση έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας τους

Όπως έχει προαναφερθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του Π.Δ.299/2003, οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους, έχουν την εξής δυνατότητα:

α) είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους ή

β) να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά, αλλά με συντελεστή τον μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης 8% και ανώτερος 12% και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις γι' αυτό με συντελεστή 4% (8% χ 50), διαφορετικά θα έχει ανάλογη εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 1 του Π.Δ.299/2003.

Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα με το μισό του προβλεπόμενου συντελεστή) και αφετέρου όλες τις διαχειριστικές χρήσεις (δηλαδή η επιχείρηση δεν θα διενεργήσει αποσβέσεις ή θα διενεργήσει τις προβλεπόμενες μειωμένες αποσβέσεις και στις τρεις διαχειριστικές χρήσεις).

Επισημαίνεται ότι για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας οι επιχειρήσεις αρχίζουν την παραγωγική λειτουργία τους, θα πρέπει να διενεργήσουν κανονικά αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, δεδομένου ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή αφορά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται αυτής της διαχειριστικής χρήσης.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

i) Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από 1.1.2003 και μετά. ii) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία και των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από την 1.1.2003 και μετά, εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

iii) Εκείνες οι οποίες από 1.1.2003 και μετά ιδρύουν υποκατάστημα.

ίν) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει υποκατάστημα πριν από την 1.1.2003 και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1.1.2003 και μετά, εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

ν) Εκείνες οι οποίες από 1.1.2003 και μετά ιδρύουν αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα. Π-χ- μια βιομηχανική επιχείρηση ιδρύει μια νέα παραγωγική μονάδα, η οποία κατασκευάζει προϊόντα όμοια με αυτά που ήδη παράγονται ή νέα προϊόντα ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο ήδη υφιστάμενο ή μια εταιρεία κινητής τηλεφωνίας αρχίζει να παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας.

νί) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριοτήτων με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 1.1.2003, και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1.1.2003 και μετά, εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

Στις πιο πάνω περ. ίιί, ίνς ν και νί, οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνο όσον αφορά το υποκατάστημα και τον αυτοτελή κλάδο ή τη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση, αντίστοιχα, οπότε η επιλογή της μη διενέργειας ή διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα πάγια του υποκαταστήματος κ.λπ.

• Όσον αφορά το πότε μια επιχείρηση που έχει προέλθει από συγχώνευση ή μετατροπή, θεωρείται «νέα» ή όχι, έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται στην ΒΔ ΥΟ 1051542/1 0435/ΒΟΟ 12/ΠΟΑ.1122/28.4.1998

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 αυτής της εγκυκλίου διαταγής, σε περίπτωση συγχώνευσης ή μετατροπής επιχειρήσεων, έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα: «Η προερχόμενη από τη συγχώνευση ή μετατροπή με οποιονδήποτε νόμο εταιρεία δεν θεωρείται νέα. Αν όμως, κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού, κάποια από τις συγχωνευόμενες ή η μετατρεπόμενη επιχείρηση είναι νέα, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, τότε και η προερχόμενη από τη συγχώνευση ή μετατροπή εταιρεία έχει το δικαίωμα για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν από τις "νέες" αυτές» επιχειρήσεις είτε να μην ενεργεί αποσβέσεις είτε να ενεργεί με τον μειωμένο συντελεστή, ανάλογα με το" τρόπο που είχε ενεργήσει (πριν από τον μετασχηματισμό) η συγχωνευθείσα ή μετατραπείσα επιχείρηση.

Ομοίως, τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε περίπτωση απορρόφησης "νέας" επιχείρησης από υφιστάμενη παλαιά εταιρεία.»

Γ.4. Για τις χρήσεις 1992-1996 η διενέργεια των αποσβέσεων ήταν προαιρετική - Οι αποσβέσεις άρχισαν να διενεργούνται υποχρεωτικά για ισολογισμούς που έκλειναν μετά από την 30.12.1997

Για το θέμα αυτό δημοσιεύουμε απόσπασμα της εγκυκλίου ΠΟΛ.1209/14.7.2000, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

«2 , σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την παρ.Ι του άρθρου 29 του Ν.2556/1997, η υποχρεωτική διενέργεια των αποσβέσεων αφορά ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά από τις 30.12.1997. Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν θα διενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική περίοδο αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία ή θα διενεργήσουν αποσβέσεις γι' αυτά με συντελεστή μικρότερο από εκείνον που προβλέπει το ισχύον διάταγμα, στερούνται για τις επόμενες χρήσεις το δικαίωμα διενέργειας της έκπτωσης του ποσού της απόσβεσης που αναλογεί στην υπόψη χρήση (ολόκληρο ή τη διαφορά).

Συνεπώς, αν δεν διενεργηθούν αποσβέσεις ή διενεργηθούν με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση στερείται ισόποσο δικαίωμα για τη διενέργειά τους στο μέλλον.

3. Σημειώνεται ότι το παραπάνω δικαίωμα δεν το χάνουν οι επιχειρήσεις που προσδιόριζαν λογιστικό αποτέλεσμα και δεν διενήργησαν αποσβέσεις ή διενήργησαν αποσβέσεις με μικρότερο από τον οικείο συντελεστή, για τις διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν από 31.12.1992 έως 30.12.1997. Δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα που ίσχυσε η προαιρετική διενέργεια των αποσβέσεων (Ν.2065/1992).

4. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις που προσδιόριζαν εξωλογιστικά το αποτέλεσμα, θεωρείται ότι διενεργούσαν αποσβέσεις κατά το διάστημα αυτό, επειδή από τον προσδιορισμό του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους έχουν ληφθεί υπόψη όλες οι δαπάνες, μεταξύ των οποίων και οι αποσβέσεις.

5. Αν από 31.12.1997 και εφεξής η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις στα πάγια στοιχεία της με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό του, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση υποχρεούται όπως, με την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αναμορφώσει τα

προκύψαντα αποτελέσματα, με την προσθήκη της σχετικής λογιστικής διαφοράς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που προσδιορίζουν τα καθαρά κέρδη τους λογιστικά (βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας).

6. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά (παροχή υπηρεσιών), έχουν υποχρέωση να παρακολουθούν τις τακτικές αποσβέσεις επί της αξίας των πάγιων στοιχείων τους, με οριστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία του ΚΒΣ, κατά τις χρήσεις στις οποίες ίσχυε η υποχρεωτική διενέργεια των αποσβέσεων. Αυτό, για να είναι δυνατόν κατά τον έλεγχο, Ο προσδιορισμός του ποσού των αποσβέσεων που στερείται η επιχείρηση να εκπέσει είτε γιατί διενήργησε αποσβέσεις με μικρότερο του προβλεπόμενου συντελεστή είτε γιατί δεν διενήργησε καθόλου αποσβέσεις.

7. Για τις χρήσεις όμως κατά τις οποίες ίσχυε η προαιρετική διενέργεια των αποσβέσεων (1992-1996), οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να μεταφέρουν στις επόμενες χρήσεις το ποσό των αποσβέσεων που αποδεδειγμένα δεν εξέπεσαν, γιατί δεν προέβησαν στη διενέργειά τους. Αυτά δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που προσδιόριζαν κατά το διάστημα αυτό εξωλογιστικά (είτε με χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους είτε γιατί υπάγονταν στα αντικειμενικά κριτήρια) τα καθαρά τους κέρδη και εφόσον βέβαια έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα διενέργειας της απόσβεσης. Αν έχει παρέλθει τμήμα του χρονικού αυτού διαστήματος, μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις το υπόλοιπο χρονικό διάστημα ... ».

Δ. ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟΥ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ Ή ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΑΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ, ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΕΣ, ΛΑΤΟΜΙΚΕΣ κ.λπ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Δ.Ι. Το ειδικό καθεστώς των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας

Σύμφωνα με τις αρχές λογισμού των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο γενικός κανόνας υπολογισμού των αποσβέσεων είναι ότι όλα τα πάγια αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο, με την έννοια ότι όλα τα πάγια που έχουν ήδη αποκτηθεί, καθώς και εκείνα που θα αποκτηθούν μελλοντικά, θα αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο. .

Περαιτέρω, με το άρθρο 2, παρ. 2 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται δυνητική παρέκκλιση από τον προηγούμενο γενικό κανόνα. Ειδικότερα, με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, όπως δηλαδή ορίζεται με το άρθρο 2, παρ. 1 του Π.Δ.299/2003, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, η μέθοδοις δε απόσβεσης που θα επιλεγεί, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους.

Έτσι, οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις:

α) δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας να επιλέξουν τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τη φθίνουσα και

β) εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης, έστω τη φθίνουσα, αυτή θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Περαιτέρω, με το άρθρο 13, παρ. 1 του ισχύοντος Π.Δ.299/2003 εξειδικεύονται τα καινούργια μηχανήματα και ο λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής, τα οποία -όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 2, παρ. 2 του ίδιου προεδρικού διατάγματος- όταν αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές αυτών επιχειρήσεις, δύνανται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης είτε με τη σταθερή είτε με τη φθίνουσα μέθοδο. Για διευκόλυνση, στην εγκύκλιο ΙΙΟΑ1122/19.11.2003, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.299/2003, επισυνάπτεται πίνακας στον οποίο εμφανίζονται:

α) Τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

β) Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσής τους με τη σταθερή μέθοδο.

γ) Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσής τους με τη φθίνουσα μέθοδο.

• Ο πίνακας αυτός δημοσιεύεται στο παρόν τεύχος, στο τέλος της Ενότητας Δ'.

Δ.2. Πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτού του ειδικού καθεστώτος που αποκτούνται σε διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση του υπόψη καθεστώτος (π.χ βιομηχανική ή βιοτεχνική) κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2003 αποκτήσει καινούργια μηχανήματα και επιλέξει γι' αυτά τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης και σε κάποια επόμενη διαχειριστική χρήση αποκτήσει είτε καινούργια μηχανήματα είτε καινούργιο λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής είτε και τα δύο, για την απόσβεση των νέων παγίων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, μπορεί να επιλέξει είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Δηλαδή για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας που αποκτούνται σε κάθε επόμενη διαχειριστική χρήση, οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, χωρίς να δεσμεύονται από τις προηγούμενες επιλογές τους σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις για την απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων αυτής της κατηγορίας.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω ισχύουν για πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας, τα οποία αποκτούνται μέσα σε διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά (δηλαδή όχι για πάγια που ναι μεν αποκτούνται από 1.1.2003 και μετά, αλλά η απόκτησή τους πραγματοποιήθηκε σε διαχειριστική χρήση που έχει αρχίσει πριν από την 1.1.2003) .

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας συγχωνευόμενων επιχειρήσεων

Στην περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των συγχωνευόμενων θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται από τις προκύπτουσες από τη συγχώνευση επιχειρήσεις με τον ίδιο ακριβώς τρόπο που θα αποσβένονταν από τις συγχωνευόμενες, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση. Το ίδιο ισχύει ανάλογα στην περίπτωση απορρόφησης ή διάσπασης επιχειρήσεων, εισφορά κλάδου κ.λπ.

Δ.3. Πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτού του ειδικού καθεστώτος που έχουν αποκτηθεί σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις

Επισημαίνεται ότι η κατά τα πιο πάνω επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης ουσιαστικά αφορά τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά

στοιχεία, τα οποία αποκτούνται από τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις εντός των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά και όχι εκείνα που έχουν αποκτηθεί τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις. Τούτο γιατί για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας, τα οποία έχουν αποκτήσει οι ως άνω επιχειρήσεις κατά τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις, έχει ήδη γίνει η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης με βάση τις σχετικές διατάξεις του Π.Δ.1001/1998, οπότε αυτά θα εξακολουθήσουν να αποσβένονται με τη μέθοδο που έχει επιλεγεί και σύμφωνα με όσα ορίζονται πλέον από τις οικείες διατάξεις του ισχύοντος Π.Δ.299/2003. Έτσι:

α) Εάν οι υπαγόμενες σε αυτό το ειδικό καθεστώς επιχειρήσεις διενεργούσαν τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων με τη φθίνουσα μέθοδο (δηλαδή με συντελεστή τριπλάσιο από αυτόν της σταθερής μεθόδου), υποχρεούνται να εξακολουθήσουν να αποσβένουν τα εν λόγω πάγια με τη φθίνουσα μέθοδο, έχουν όμως τη δυνατότητα, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα βαρύνουν τις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις (αυτές που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά), να επιλέξουν είτε τον τριπλάσιο κατώτερο συντελεστή απόσβεσης της σταθερής μεθόδου είτε τον τριπλάσιο ανώτερο, αυτόν δε που θα επιλέξουν, θα τον εφαρμόσουν μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου.

β) Εάν οι υπαγόμενες σε αυτό το ειδικό καθεστώς επιχειρήσεις διενεργούσαν τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων με τη σταθερή μέθοδο, υποχρεούνται να εξακολουθήσουν να αποσβένουν τα εν λόγω πάγια με τη σταθερή μέθοδο, έχουν όμως τη δυνατότητα, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα βαρύνουν τις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις (αυτές που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά), να επιλέξουν τον κατώτερο ή τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, αυτόν δε που θα επιλέξουν, θα τον εφαρμόσουν μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου.

Δ4. Οι συντελεστές απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου και ο τρόπος εφαρμογής τους

- Με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Π.Δ.299/2003 ορίζονται οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παραπάνω πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όταν γι' αυτά επιλέγεται η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι κατά την απόσβεση των εν λόγω παγίων με

τη φθίνουσα μέθοδο εφαρμόζεται ο κατώτερος ή ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου, αφού προηγουμένως τριπλασιαστεί Π.χ. ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της σταθερής μεθόδου των γερανοφόρων και των ανυψωτικών μηχανημάτων, που είναι 11 % και 15% αντίστοιχα, γίνονται 33% και 45o/c αντίστοιχα .

- Με την παρ. 3 του άρθρου 13 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι οι συντελεστές απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου των παραπάνω πάγιων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας τους. Συνεπώς, ο οικείος συντελεστής απόσβεσης της φθίνουσας μεθόδου αρχικά εφαρμόζεται επί της σε ευρώ αξίας κτήσης κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες των προσθηκών ή βελτιώσεων, ή επί της σε ευρώ αναπροσαρμοσμένης αξίας του και στη συνέχεια επί της κάθε φορά αναπόσβεστης αυτής αξίας .

- Με την παρ. 4 του άρθρου 13 του Π.Δ.299/2003 ορίζεται ότι κατά τη διαχειριστική χρήση που η αναπόσβεστη αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αφού μειωθεί και με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχειριστική χρήση, είναι μικρότερη από το ποσοστό 10% της αξίας κτήσης (προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων) ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεστεί σε αυτή τη διαχειριστική χρήση.

Για την καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται στην παρούσα και στην προηγούμενη παράγραφο, παρατίθεται ένα παράδειγμα υπολογισμού αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, το οποίο αφορά πάγιο που έχει αποκτηθεί πριν από την 1.1.2003 .

- **Παράδειγμα**

Έστω ότι στην αρχή της διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2000 μία βιοτεχνική επιχείρηση απέκτησε καινούργιο μηχάνημα αξίας κτήσης 100.000,00 €. Για το πάγιο αυτό η επιχείρηση επέλεξε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 2 του Π.Δ.1001/1998, τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, πραγματοποίησε δε γι' αυτό αποσβέσεις κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 1/1-31/12/2000, 1/1-31/12/2001 και 1/1-31/12/2002 με συντελεστή 30%, δηλαδή τον τριπλάσιο της σταθερής μεθόδου. Έστω ότι με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου Π.Δ. ορίζεται γι' αυτό το πάγιο κατώτερος

συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο 7% και ανώτερος 10%. Με βάση τα δεδομένα αυτά, η επιχείρηση υποχρεούται να εξακολουθήσει να αποσβένει το εν λόγω πάγιο με τη φθίνουσα μέθοδο, δύναται δε, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων που θα βαρύνουν τις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, να επιλέξει είτε τον τριπλάσιο κατώτερο συντελεστή απόσβεσης της σταθερής μεθόδου (21 %) είτε τον τριπλάσιο ανώτερο (30%), αυτόν δε που θα επιλέξει να τον εφαρμόσει μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου. Επομένως, αν υποτεθεί ότι η επιχείρηση επιλέξει τον συντελεστή 21%, οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί και αυτές που θα διενεργηθούν μελλοντικά, θα έχουν ως εξής:

Διαχειριστικές χρήσεις	Αναπόσβεστη αξία	Συντελεστής απόσβεσης	Ετήσιες αποσβέσεις	Αποσβεσμένη αξία
1/1-31/12/2000	100.000,00	30%	30.000,00	30.000,00
1/1-31/12/2001	70.000,00	30%	51.000,00	51.000,00
1/1-31/12/2002	49.000,00	30%	65.700,00	65.700,00
1/1-31/12/2003	34.300,00	21%	72.903,00	72.903,00
1/1-31/12/2004	27.097,00	21%	78.593,37	78.593,00
1/1-31/12/2005	21.406,63	21%	83.088,76	83.088,76
1/1-31/12/2006	16.911,24	21%	86.640,12	86.640,12
1/1-31/12/2007	13.359,88	21%	89.445,69	89.445,69
1/1-31/12/2007			91.662,09 ή 0,01	91.662,09 ή 0,01
1/1-31/12/2008	10.554,31			

(*) Επειδή στη διαχειριστική χρήση 7/7 -37/72/2008 η αναπόσβεστη αξία του παγίου, συνυπολογιζομένων και των αποσβέσεων αυτής της διαχειριστικής χρήσης, είναι μικρότερη από το 70% της αξίας κτήσης του ($70.554,37 - 2.276,40 = 8.337,00 < 700.000,00 \times 70\% = 70.000,00$), η επιχείρηση δύναται, εφόσον το επιθυμεί, σε αυτή τη διαχειριστική χρήση να αποσβέσει πλήρως το πάγιο.

• Για διευκόλυνση των αναγνωστών μας, ακολουθεί πίνακας στον οποίο εμφανίζονται:
 α) τα συγκεκριμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία, β) οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσής τους με τη σταθερή μέθοδο και γ) οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσής τους με τη φθίνουσα μέθοδο.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΜΠΟΡΟΥΝ ΝΑ ΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥΝ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ (ΚΑΙΝΟΥΡΠΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ'Η ΤΕΧΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) (Άρθρο 13) παρ. 1 του Π.Δ.299/2003)

Α/Α	Διατάξεις του Π.Δ.299/2003	Περιγραφή παγίων	Συντελεστές απόσβεσης με τη μέθοδο (%)		Συντελεστές με τη φθίνουσα μέθοδο (%)	
			Κατώτερος		Ανώτερος	
1	Άρθρο 4 §1 Περ. α', υποπερ. αα'	Μηχανήματα και εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας:	4	5	12	15
2	Περ. β'	Λιγνιτικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (ΜΑΖΟΥΤ) και μονάδες φυσικού αερίου	5	7	15	21
3	Περ. γ', υποπερ. αα'	Αεριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΙΖΕΛ)	4	7	12	21
4	Περ. γ', υποπερ. ββ'	Μονάδες ελαφρού πετρελαίου (ΝΤΙΖΕΛ)	6	7	18	21
5	Περ. δ	Μονάδες φυσικού αερίου Νηζελοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας	5	6	15	18
6	Περ. ε', υποπερ. ββ'	Μηχανήματα και εγκαταστάσεις υδροηλεκτρικών σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας	3	4	9	12
7	Περ.στ', υποπερ.αα'	Αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και γεωθερμικές μονάδες	5	7	15	21
8	Περ.ζ'	Σταθμοί συμπεραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΣΗΘ)	5	7	15	21
9	Περ.η', υποπερ.αα'	Γραμμές μεταφοράς	3	4	9	12
10	Περ.η', υποπερ.ββ'	Υποσταθμοί μεταφοράς	4	5	12	15
11	Περ.η', υποπερ.γγ'	Εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων	10	12	30	36
12	Περ.η', υποπερ.δδ'	Συστήματα τηλεπικοινωνίας-τηλεχειρισμών	18	20	54	60
13	Περ.θ', υποπερ.αα'	Δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης	5	6	15	18

14	Περ. θ´, υποερ.ββ´	Υποσταθμοί διανομής μέσης τάσης	4	5	12	15
15	Περ. θ´, υποπερ.γγ´	Υποσταθμοί διανομής τάσης - χαμηλής τάσης	5	6	15	18
16	Περ.θ´, υποερ.δδ´	Υποσταθμοί διανομής υψηλής τάσης-μέσης τάσης	4	6	12	18
17	Περ.θ´, υποπερ.εε´	Κέντρα διανομής υψηλής τάσης-μέσης τάσης	4	6	12	18
18	Περ.θ´, υποπερ.σστ´	Καλώδια μεταφοράς δεδομένων	7	8	21	24
19	Περ.θ´, υποερ.ζζ´	Συστήματα τηλεπικοινωνίας-τηλεχειρισμών	18	20	54	60
20	Περ.ιβ´, υποπερ.αα´	Ηλεκτροκίνητος εκσκαπτικός εξοπλισμός (εκσκαφείς – αποθέτες-ταινιόδρομοι) ορυχείων	5	6	15	18
21	Περ. ιβ´, υποπερ.γγ´	Χωματοουργικά μηχανήματα και οχήματα ορυχείων	14	16	42	48
22	Άρθρο 45 Περ.α´	Μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καπνοβιομηχανίες: Κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγρανήτρα και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης	7	10	21	30
23	Περ.β´	Σιγαροπιοητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες	8	12	24	36
24	Άρθρο 4 7 περ.γ´	Δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κλπ: Δίκτυο σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα	7	10	21	30
25	Περ. δ´	Μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων	3	5	9	15
26	Άρθρο 4 παρ.8 Περ.α´	ψυκτικά μηχανήματα (ψυγεία διατήρησης τροφίμων, κ.λπ.) και εγκαταστάσεις κλιματισμού και Κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες	8	12	24	36

		κ.λ.π.), στους χώρους παραγωγής				
27	Άρθρο 4 παρ.9	Γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα	11	15	33	45
28	Άρθρο 4 παρ.11 Περ.α΄	Ειδικές, εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων: Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών	8	12	24	36
29	Περ.β΄	Υποδηματοποιίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνιας και αλουμινίου	11	15	33	45
30	Άρθρο 4 παρ.12	Μήτρες (καλούπια) που έχουν κατασκευαστεί από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής	11	15	33	45
31	Άρθρο 4 παρ.14 περ.γ΄	Μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου: Σταθμοί μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμοί συμπίεσης	2	4	6	12
32	Περ.δ΄	Κρυογενικές εγκαταστάσεις αεριοποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους	1,5	2,5	4,5	7,5
33	Άρθρο 4 παρ.15 περ.β΄	Λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις των λοιπών επιχειρήσεων (με την	11	15	33	45

		προϋπόθεση ότι αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία)				
34	Άρθρο 6 παρ.4	Σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιτηρήσεων λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών	11	15	33	45

Ε. ΘΕΜΑΤΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ε.Ι. Γενικά

- Οι αποσβέσεις ενεργούνται μόνο στα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 4118-9/1997) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Οι επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις μόνο σε πάγια στοιχεία που ανήκουν σε αυτές και τα οποία χρησιμοποιούν (1078861/10647/ Β00Ι2/5.8.1998) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Οι δαπάνες που αφορούν τη συντήρηση και λειτουργία παγίων, που συνδέονται αποκλειστικά με το αντικείμενο εργασιών του ελεύθερου επαγγελματία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1056/2007.
- Η απόσβεση των παγίων αρχίζει από τον μήνα που αυτά τίθενται σε χρήση (Σ.τ.Ε. 3042/1981) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρήση 2003 με τους συντελεστές που ορίζονται στο Π.Δ.299/20ω, ανεξάρτητα από τον χρόνο κτήσης των παγίων (1103610/16488/ΓΟ0Ι2/ΠΟΛ.1122/19.11.20ω) ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά από τις 30.12.1997 - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.
- Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.
- Οι τακτικές αποσβέσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα εάν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι (1007856/10126/Β00Ι2/17.2.2000) - ΑΥΟΟ ΙΙΟΑ.1005/2005.

Ε.1.1. Πάγια σε αδράνεια

Αποσβέσεις σε ακίνητο που βρίσκεται σε αδράνεια, δεν αναγνωρίζονται προο
έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (Κ13237/34/ΙΙΟΑ512/2.12.1974 και
Α.1894/515/30.4.1980) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

Ε.1.2. Αποσβέσεις στον ΦΠΑ που βαρύνει πάγια και ο οποίος δεν εκπίπτει από τον φόρο εκροών

Ο ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού θα διενεργούνται αποσβέσεις (Ι 092609/1087 4/Β00Ι2!21.10.1999 και 1120445/10662/ΙΙΕ/Β00Ι2/11.3.1997) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.1.3. Δαπάνες εκτελωνισμού παγίων

Τα έξοδα εκτελωνισμού παγίου στοιχείου προσαυξάνουν την αξία του, υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση και δεν μπορούν να εκπεστούν ως γενικά έξοδα διαχείρισης (Στ.Ε. 810/1982) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ. Στ.Ε.).

Ε.1.4. Πάγια με αξία κτήσης μέχρι και 1.200 ευρώ

Πάγια αξίας μέχρι και 600 ευρώ (200.000 δρχ.) μπορούν να αποσβεσθούν εφάπαξ μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία (1061103/10556/Β00Ι2/5.12.200Ι). Σύμφωνα με τκ διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του Ν.3296/2004, γι' αυτά που αποκτώνται από διαχειριστικό περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά, το ανώτατο όριο αξίας κτήσης τους αυξάνεται από 600 σε 1.200 ευρώ - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.1.5. Ανταλλακτικά - Εργαλεία

- Η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών των χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων τόσο των επιχειρήσεων όσο και των ελεύθερων επαγγελματιών αποσβέννεται εξ ολοκλήρου εντόκ της χρήσης κατά την οποία για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν αυτά (Σ.τ.Ε. 3/1990) - ΑΎΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ. Σ.τ.Ε.).
- Η αξία των ανταλλακτικών αφαιρείται εξ ολοκλήρου στη χρήση που πρωτοχρησιμοποιήθηκαν Πρέπει όμως να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για αγορά τρέχουσας φύσεως ανταλλακτικών και όχι για μέρη μηχανημάτων τα οποία αυξάνουν το κόστος των παγίων (Σ.τ.Ε! 806/1998) - ΑΎΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ, Στ.Ε.).
- Η ξυλεία που χρησιμοποιείται για τη διάστρωση του σκυροδέματος και τη διαμόρφωση ικριωμάτων, δεν συμπεριλαμβάνεται στην έννοια των εργαλείων και υπόκειται σε τμηματική απόσβεση (Σ.τ.Ε. 4297/1980) - ΑΎΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ. Σ.τ.Ε.).

Ε.2. Αποσβέσεις σε μετασχηματισμών επιχειρήσεων

- Επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με το Ν.Δ.1297/1972:

Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερόμενων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση (Ν.Δ.1297/1972, άρθρο 2, παρ. 3) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006 .

- Επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με το Ν.Δ.1297/1972:

Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στο μέρος της υπεραξίας που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία των εισφερόμενων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευμένη επιχείρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση (Ν.Δ.1297/1972, άρθρο 2, παρ. 3) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.3. Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των πάγιων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν.1892/1990, Ν.2601/1998) ή από την Ε.Ε., για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για τον λόγο αυτόν, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών, ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν στην αξία των πάγιων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» (1040321/10238/ΒΟΟ 12/ΠΟΛ.1 093/5.5.1992 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.1892/1990 και 1072294/11060/ Β0012/1.10.2004).

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που επιχορηγούνται με τον Ν.3299/2004 - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

Ε4. Αποσβέσεις κτιρίων) η αναπόσβεστη αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται με διατάξεις νόμων

- Με βάση τον Ν.3229/2004

Η διενέργεια αποσβέσεων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων με τον Ν.3229/2004, αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας (1010923/10158/Β0012/14.2.2005) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1028/2006.

- Με βάση τον Ν.2065/1992

Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.2065/1992, ενεργούνται αποσβέσεις με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά και μέχρι να καλυφθεί η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων αυτών, η οποία προκύπτει κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν.2065/1992 (1112918/10736/ΔΟ012/ΠΟΛ.1248/12.11.1992) ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Με βάση τον Ν.3091/2002

Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις από τις τραπεζικές, ασφαλιστικές και τις εισηγμένες στο Χ.Α. Α.Ε., που αναπροσάρμοσαν, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.3091/2002,

την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το μέρος που αναλογούν στην προκύψασα υπεραξία (Ν.3091/2002, άρθρο 28, παρ. 2) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

Ε.5. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων νέων επιχειρήσεων

- Για τις νέες επενδύσεις που πραγματοποιεί επιχείρηση σε χώρο όπου βρίσκεται υφιστάμενο παλαιό υποκατάστημά της, η επιχείρηση μπορεί στις τρεις (3) πρώτες χρήσεις είτε να μην υπολογίσει αποσβέσεις είτε να υπολογίσει αυτές με το 50% του ισχύοντος συντελεστή απόσβεσης, ανεξάρτητα εάν το υποκατάστημα αυτό ορίστηκε μετέπειτα ως έδρα της επιχείρησης (1072491/15632/ΓΟ012/14.10.1999) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Οι νέες επιχειρήσεις υποχρεούνται, κατά τη διαχειριστική περίοδο εντόο της οποία αρχίζει η παραγωγική λειτουργία του, να διενεργούν αποσβέσεις με τους ισχύοντες συντελεστές. Το δικαίωμα χρήσης του μειωμένου κατά 50% συντελεστή απόσβεσης ή της μη διενέργειας αποσβέσεων αρχίζει από το επόμενο έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν και επί νέου υποκαταστήματος (1072491/15632/ΓΟ012/14.10.1999) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Η μετεγκατάσταση υποκαταστήματος επιχείρησης σε άλλο κτίριο δεν αποτελεί ίδρυση νέου υποκαταστήματος (1002645/15021/ΓΟ012/11.2.2004) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Η αγορά ή ενοικίαση μηχανημάτων και λοιπών παγίων από υφιστάμενη επιχείρηση δεν θεωρείται για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αποσβέσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων «νέων» επιχειρήσεων, δηλαδή είτε να μην προβαίνουν σε αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων είτε να υπολογίζουν τκ αποσβέσεις με 50% επί του συντελεστή απόσβεσης για τκ τρεις (3) πρώτες χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία (1074852/16403/ΓΟ012/24.9.1999) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

Ε.6. Περιπτώσιολογία Ε.6.1. Μηχανήματα

- Το κόστος αγοράς μηχανημάτων, που η επιχείρηση στη συνέχεια χρησιμοποιεί σε επιχειρήσεις - πελάτες της με σκοπό να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον εφοδιασμό τους με προϊόντα αυτής, υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με τκ διατάξεις

της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994. Στην περίπτωση αυτή, δεν εμπίπτουν τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός γενικά που χρησιμεύουν οι επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαγνωστικών κέντρων, κλινικών ή θεραπευτηρίων - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1056/2007.

• **Συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων και εγκαταστάσεων**

Τα έξοδα συντήρησης μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, αυτά δηλαδή που γίνονται με σκοπό τη διατήρησή τους σε καλή κατάσταση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, τα έξοδα επισκευής μηχανημάτων και εγκαταστάσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως αποβλέποντα στο να αποδώσουν στα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις την αρχική τους παραγωγικότητα (1002281/10027/ Β0012/19.2.2003) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.100512005.

E.6.2. Οχήματα

Οι δαπάνες σε ιδιόκτητα οχήματα που πραγματοποιούνται για την προσαρμογή τους προς τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, αποσβένονται ισόποσα σε πέντε (5) συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας έγινε η προσαρμογή (π.χ. αυτοκίνητα επιχειρήσεων παροχής ασφάλειας, πυρασφάλειας κ.λπ.) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1056/2007.

E.6.3. Απόσβεση δαπάνης αγοράς νέου σήματος

Η δαπάνη αγοράς από επιχειρήσεις νέου σήματος αποσβέννεται ισόποσα, σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, αρχής γενομένης από αυτή μέσα στον μήνα της οποίας άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος (101 0046/10298- ΠΕ/ΒΟΟ 12/ΠΟΛ.Ι 047/4.2.2002) ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.4. Απόσβεση προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών (Software)

Τα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών, (software) που εισάγει επιχείρηση και από συγγενείς εταιρείας του εξωτερικού και τα χρησιμοποιεί για ενοικίαση σε τρίτους έναντι περιοδικού μισθώματος θεωρούνται για την εκμισθώτρια εταιρεία πάγια στοιχεία και αποσβένονται σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές απόσβεσης (1108007/10542/ Β0012/10.4.1992) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.5. Αποσβέσεις παγίων ξενοδοχειακών και εποχιακών επιχειρήσεων •

- Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (π.χ ξενοδοχεία, εστιατόρια, ενοικιάσεις αυτοκινήτων κ.λπ.), υποχρεούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις για: ολόκληρο το έτος (για 12 μήνες), (1016914/15075! ΓΟ012/17.2.2000) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Εποχιακή επιχείρηση. Η απόσβεση των πάγιων, στοιχείων διενεργείται επί ετήσιας βάσης (και όχι σε δωδέκατα), ακόμη και στην περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα μόνο τους θερινούς μήνες (Σ.τ.Ε. 3310/1987) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ' Σ.τ.Ε.).
- Τα σεντόνια, πετσέτας και λοιπά είδη ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση. Αν όμως η αξία του καθενός είναι μέχρι και 606, ευρώ, δύναται να εκπεσθεί εφάπαξ (Σ.τ.Ε. 4297/1980) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ. Σ.τ.Ε.).
- Οι δαπάνες περιβάλλοντος χώρου (δενδροφύτευση και συντήρηση αυτής) ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιούνται - ΑΥΟΟ Π ΟΛ.1 028/2006.

E.6.6. Αποσβέσεις χώρων εξυπηρέτησης του κοινού

- Οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης πολυκαταστημάτων και super-markets διενεργούν αποσβέσεις στα καταστήματά τους, καθώς και στα κτίσματα εκείνα που είναι συνεχόμενα στα καταστήματα αυτά και αφορούν γραφεία και αποθήκες, με τον αυξημένο συντελεστή 8% (1084480116412/ΓΟ012/ΠΟΛ.1185/7.9.1999) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.
- Τα καταστήματα των τραπεζών και οργανισμ¹ κοινής ωφέλειας περιλαμβάνονται στην έννοια των «καταστημάτων εξυπηρέτησης του κοινού γενικών προκειμένου για την εφαρμογή του αυξημένου συντελεστή αποσβέσεων. Επίσης, περιλαμβάνονται και το γραφεία, λογιστήρια κ.λπ., εφόσον λόγω της χρήσης, τους προς εξυπηρέτηση του κοινού υφίστανται μεγαλύτερη φθορά (Τ.546/ΠΟΛ.129/1974 και 1076433/161441 ΓΟ012/ΠΟΛ.1184/25.6.1998) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005,
- Ως τμήματα οικοδομών που χρησιμοποιούνται από καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, θεωρούνται όλοι οι χώροι που εξυπηρετούν τα καταστήματα αυτά, όπως είναι τα γραφεία και οι αποθήκες αυτών. Εφαρμόζεται ο ίδιο συντελεστής απόσβεσης (Σ.τ.Ε. 579/1986, 2925/1990 και 432-435/1995) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.7. Αποσβέσεις στο κόστος ανέγερσης ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας - αναψυχής (παιδικοί σταθμοί, γυμναστήρια κ.λπ.)

Οι αποσβέσεις που διενεργούν οι επιχειρήσεις στο κόστος ανέγερσης ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας - αναψυχής, όπως παιδικοί σταθμοί, παιδικές χαρές, γυμναστήρια και λοιπές συναφείς κτιριακές εγκαταστάσεις, για την εξυπηρέτηση των αναγκών του προσωπικού τους και των τέκνων αυτού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους (1101240/10965/Β00Ι2/ ΠΟΛ.1278/18.12.2002)-ΑΥΟΟ ΠΟΛ.ΙΟ0512005.

E.6.8. Έξοδα ίδρυσης νέων υποκαταστημάτων

Τα έξοδα που πραγματοποίησε σε μία δεδομένη διαχειριστική περίοδο επιχείρηση για την ίδρυση νέων υποκαταστημάτων και τα οποία παρακολουθεί αυτή στον λογαριασμό «έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, εκπίπτουν είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της υπόψη χρήσης και των τεσσάρων (4) επόμενων χρήσεων» (1096191/10915 ΠΕ/Β00Ι2/11.4.2000) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.9. Συμμετοχή στις δαπάνες ανακαίνισης, διακόσμησης και εξοπλισμού καταστημάτων πελατών και αντιπροσώπων

- Η συμμετοχή επιχείρησης στις δαπάνες ανακαίνισης καταστήματος πελάτη της, η οποία γίνεται είτε με την τιμολόγηση μέρους του κόστους από τον πελάτη είτε με την τιμολόγηση μέρους του κόστους απευθείας από τον κατασκευαστή, βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, εφαρμοζομένων των διατάξεων της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.102812006.
- Οι δαπάνες διακόσμησης και εξοπλισμού που πραγματοποιεί εταιρεία σε καταστήματα αντιπροσώπων της, από τα οποία διατίθενται μόνο δικά της είδη, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της εντός της χρήσης που πραγματοποιούνται οι δαπάνες αυτές - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1028/2006.
- Το κόστος προθηκών (stands) που διαθέτει επιχείρηση σε πελάτη της (π.χ. φαρμακεία, super-market κλ.η.) για την τοποθέτηση δικών της ειδών, εκπίπτει από τα

ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιείται η δαπάνη, με την προϋπόθεση ότι η αξία καθενός από αυτά δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.200 ευρώ - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.102812006.

- Η δαπάνη διακόσμησης προθήκης καταστήματος, ανεξάρτητα από τον χρόνο διάρκειας της διακόσμησης, εφόσον πρόκειται για λειτουργούσα επιχείρηση. Η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου που πραγματοποιείται - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.105612007.

E.6.10. Αποσβέσεις παγίων από εταιρείες πετρελαιοειδών

- Το κόστος αγοράς των διαφημιστικών πινακίδων, στεγάστρων, αντλιών υγρών καυσίμων, με το οποίο επιβαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών για την τοποθέτησή τους σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά τα καύσιμα της συγκεκριμένης εταιρείας), υπόκειται σε απόσβεση, εφόσον τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της υπόψη εταιρείας (1039635/10411/B00I2/14.11.2003) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Το κόστος κατασκευής υπόγειων δεξαμενών αποθήκευσης υγρών καυσίμων, που κατασκευάζει εταιρεία πετρελαιοειδών σε πρατήρια τρίτων, υπόκειται σε απόσβεση βάσει των ετών που προβλέπει η σύμβαση αποκλειστικής διάθεσης προϊόντων της εταιρείας με τον πρατηριούχο (1039635/10411/B00I2/14.11.2003) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Οι δαπάνες διαμόρφωσης χώρων και εγκατάστασης ηλεκτροφωτισμού που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά δικά της προϊόντα), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εντός της χρήσης που πραγματοποιούνται οι πιο πάνω δαπάνες (1039635/10411/ B00I2/14.11.2003) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.11. Τραπεζικές - ασφαλιστικές και εισηγμένες στοΧ.Α.

- Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις από τκ τραπεζικές, ασφαλιστικές και τκ εισηγμένες στο Χ.Α. Α.Ε., που αναπροσάρμοσαν, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.3091/2002, την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το μέρος που αναλογούν στην προκύψασα υπεραξία (Ν.3091/2002, άρθρο 28, παρ. 2) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

- Κτίρια που περιήλθαν σε τράπεζα από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεων της, δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται (Σ.Τ.Ε. 279811986) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

- Η δαπάνη τράπεζας για την κατάρτιση τεχνικοοικονομικών μελετών, που θα αποτελέσουν πηγή πληροφοριών για το μέλλον και για την αξιοποίηση κτιρίων και οικοπέδων ιδιοκτησίας της, αποτελεί έξοδα πρώτης εγκατάστασης και υπόκειται είτε σε εφάπαξ απόσβεση είτε σε μία πενταετία (Τ.339/30/19.3.1984) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.12. Αποσβέσεις από εταιρείες κατασκευής και εκμετάλλευσης αεροδρομίων

Οι εταιρείες κατασκευής και εκμετάλλευσης αεροδρομίων δικαιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2093/1992, να υπολογίζουν εξωλογιστικά αποσβέσεις μεγαλύτερες των προβλεπόμενων από το ΠΔ.299/2003 και η ζημιά που προκύπτει από τον λόγο αυτόν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη (1003721/10083/Β0012/24.5.2004) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.13. Αποσβέσεις σε αυτοκίνητα που εκμισθώνονται στην ΟΕΟΑ - Αθήνα 2004 Α.Ε.

Επιχειρήσεις, οι οποίες στο πλαίσιο της εμπορικής τους δραστηριότητας εκμισθώνουν αυτοκίνητα στην «Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004 Α.Ε.», δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις στην αξία αυτών οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους (1051801/10472/Β0012/26.9.2002) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.14. Αποσβέσεις από ανάδοχες εταιρείες της ΟΕΟΑ - Αθήνα 2004 Α.Ε.

Πάγιος εξοπλισμός που χρησιμοποιήθηκε από τις ανάδοχες εταιρείες της ΟΕΟΑ - Αθήνα 2004 Α.Ε. και ο οποίος έχει αγοραστεί αποκλειστικά για την κάλυψη των τελετών έναρξης των Ολυμπιακών Αγώνων και του εξοπλισμού του Ολυμπιακού Χωριού, αποσβέννυται εξ ολοκλήρου μέσα στη διάρκεια διεξαγωγής των

Ολυμπιακών και Παραολυμπιακών Αγώνων (1046738/10156/B0012/7.6.2004) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.15. Έκδοση αδειών

E.6.15.1. Απόκτηση άδειας εκμετάλλευσης κινητής τηλεφωνίας - Τόκοι δανείων

Τους τόκους δανείων που έχει συνάψει Α.Ε. προκειμένου να καταβάλει στο Ελληνικό Δημόσιο το συμφωνηθέν εφάπαξ ποσό για την απόκτηση άδειας εκμετάλλευσης κινητής τηλεφωνίας διετούς διάρκειας, αλλά και για την προμήθεια του απαιτούμενου για την κινητή τηλεφωνία πάγιου μηχανολογικού εξοπλισμού, και τους οποίους κατέβαλε αυτή μέχρι τη λήξη της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική δράση της, δικαιούται να τους εκπέσει είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε πέντε (5) χρήσεις, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης (1097861110469/1993/B0012/9.2.1994) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

E.6.15.2. Δαπάνες σχετικές με την εγκατάσταση αιολικών πάρκων - Απόρριψη της αίτησης χορήγησης της άδειας

Οι δαπάνες μελετών και ερευνών για την εγκατάσταση αιολικών πάρκων, σε περίπτωση απόρριψη της αίτησης για τη χορήγηση των τελικών αδειών. Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν στη χρήση εντός της οποίας απορρίπτεται η αίτηση για τη χορήγηση των τελικών αδειών από τις αρμόδιες αρχές - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1056/2007.

E.6.15.3. Δαπάνες για την απόκτηση άδειας σχετικής με την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου

Εκπίπτουν οι δαπάνες και τα συναφή έξοδα των επιχειρήσεων για την απόκτηση άδειας σχετικής με την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου, έτσι ώστε αυτές να λειτουργούν σύμφωνα με τους ισχύοντες περιορισμούς εκπομπής αερίων του θερμοκηπίου, στο πλαίσιο της Οδηγίας 2003/87/ΕΚ της Ε.Ε. που ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία με την υπ' αριθ. Η.Π.54409/2632/2004 (ΦΕΚ~19311Β'127.12.2004) κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1056/2007.

Ε. 7. Αποσβέσεις στα ακίνητα

Ε.7.1. Οικοδομή

- Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του ακινήτου σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις (Σ.τ.Ε. 4209/1985) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006 (απόφ, Σ.τ.Ε.).
- Αμοιβές μηχανικών για τκ παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις οικοπέδων, οριοθετήσεις κ.λπ.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. α') - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Διάφορα έξοδα (ΦΜΑ, συμβολαιογραφικά, δικηγορικά)

Τα έξοδα που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά διαμερισμάτων (φόρο μεταβίβασης, δικαιώματα συμβολαιογράφων και τέλη του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου) αποσβέννυται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία (1064310/10559/ Β00Ι2/4.9.200Ι) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, αν εκμισθώνει κατ' επάγγελμα κάποια εκ των αρχικώς προοριζόμενων προς πώληση ακινήτων, δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις για την αξία αυτών ως πάγια στοιχεία (Σ.τ.Ε. 2069/1983) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ. Σ.τ.Ε.).

- Στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου βρίσκονται κτίσματα (διαμερίσματα, γραφεία κ.λπ.), δεν υπολογίζονται αποσβέσεις (Σ.τ.Ε. 362/1983) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006 (απόφ. Σ.τ.Ε.).

- Η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. η') - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006 (Υποτίμηση κεφαλαίου).

- Οι αποσβέσεις επί ακινήτου (βιομηχανικού χώρου) υπολογίζονται επί της αξίας που αναγράφεται στα βιβλία και όχι επί της αξίας του ακινήτου όπως αυτή προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό τρόπο (1055864/10200/ Β00Ι2/30.6.1989) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Η δαπάνη κατασκευής δημόσιας οδού, η οποία θα χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση εργοστασίου της επιχείρησης, εκπίπτει μέσω αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα (Α.17227/3794/2.6.1981) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση για την κατασκευή δημοτικού έργου, το οποίο δε χρησιμοποιεί η ίδια για την εκπλήρωση του σκοπού της, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της (1071160/10348/ Β0012/31.7.1995) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.
- Το κόστος κατασκευής μαρίνας εκπίπτει τμηματικά και ισόποσα, σύμφωνα με τα χρόνια που απομένουν από τον χρόνο έναρξης εκμετάλλευσής της μέχρι τη λήξη της μίσθωσης του αιγιαλού - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1056/2007.
- Οι καταβαλλόμενες από τκ επιχειρήσεις στους μηχανικούς αμοιβές για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκπίπτουν τμηματικά με τις ενεργούμενες κάθε έτος αποσβέσεις (Σ.τ.Ε. 2525/1991) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 (απόφ. Σ.τ.Ε.).

E.7.2. Αποσβέσεις στα ακίνητα που μεταβιβάζονται από εξωχώριες εταιρείες

- Οι επιχειρήσεις που αγοράζουν ακίνητα από εξωχώριο εταιρείες, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 18 του Ν.3091/2002, δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις στα πάγια αυτά στοιχεία που αναγνωρίζονται φορολογικά (1062241/10672/ Β0012/2.7.2003) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 .
- Οι αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ. στ') - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

E.7.3. Αποσβέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back)

Πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) και επαναγορά αυτού πριν από τη λήξη της μίσθωσης.

Οι αποσβέσεις που ενεργεί επιχείρηση στο κόστος επαναγοράς ακινήτου (κτιρίου), πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απαλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης (1092218/11229/Β0012/14.10.2005) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006.

E.7.4 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου (έξοδα πρώτης εγκατάστασης)

- Σε περίπτωση που ο χρόνος πραγματοποίησης της επένδυσης (κατασκευαστική περίοδος) διαρκεί πέραν του έτους, οι τόκοι δανείων οι οποίοι λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, είναι αυτοί που αφορούν συνολικά όλες τις χρήσεις μέχρι τη λήξη της χρήσης εντός της οποίας αρχίζει η παραγωγική δράση της επιχείρησης και υπόκεινται είτε σε εφάπαξ απόσβεσή τους κατά την ανωτέρω χρήση είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, αρχής γενομένης από τη χρήση αυτή (I 116233/1 1377/B0012/27.3.2001) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 .
- Οι τόκοι δανείου, το οποίο σύναψε επιχείρηση προκειμένου να υλοποιήσει επένδυση η οποία αναφέρεται στην επέκταση των εγκαταστάσεων υφιστάμενου εργοστασίου της (κατασκευή εμφιαλωτηρίου ζύθου και των αναγκαίων δεξαμενών κ.λπ.), είναι δυνατόν, για το χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης των νέων έργων, να θεωρηθούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και να αποσβεστούν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, αρχής γενομένης από τη χρήση που άρχισε η παραγωγική λειτουργία της νέας επένδυσης (Ε.6422/896/29.6.1982) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.7.5. Αποσβέσεις στο ποσό που καταβάλλει αγοράστρια επιχείρηση λόγω πλήρωσης διαλυτικής αίρεσης

Η αξία κτήσης ακινήτου προσαυξάνεται με το ποσό που καταβάλλει η αγοράστρια επιχείρηση στην πωλήτρια επιχείρηση, με σκοπό τη διευθέτηση διαφοράς τους που προέκυψε από την πλήρωση διαλυτικής αίρεσης, η οποία είχε περιληφθεί στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου και επί της προσαυξημένης αυτής αξίας του ακινήτου η αγοράστρια επιχείρηση δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις κατά το μέρος που αντιστοιχεί στο κτίριο και με την προϋπόθεση ότι το χρησιμοποιεί (1059249/10531/ΠΕ/Β0012/31.7.2002) ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.7.5.1. Δικαιοπραξία - Αιρέσεις

Οι πράξεις που έχουν νομική σημασία, άλλοτε επιδοκιμάζονται από το δίκαιο, οπότε είναι θεμιτές (δίκαιες πράξεις) και άλλοτε αποδοκιμάζονται και απαγορεύονται, οπότε είναι αθέμιτες (άδικες πράξεις).

Τις θεμιτές πράξεις τις διακρίνουμε σε δύο μεγάλες κατηγορίες, με κριτήριο το αν επέρχεται από αυτές ή όχι κάποιο ηθελημένο έννομο αποτέλεσμα (δηλαδή έννομο αποτέλεσμα που το θέλησε ο πράττων):

- τις δικαιοπραξίες και
- τις πράξεις ή δηλώσεις που δεν συνιστούν δικαιοπραξία.

Δικαιοπραξία είναι η δήλωση (ή πράξη ή άλλη συμπεριφορά) με την οποία εξωτερικεύεται ορισμένη ιδιωτική βούληση, με σκοπό να επέλθει ορισμένο ηθελημένο έννομο αποτέλεσμα.

Συνεπώς, για να υπάρχει δικαιοπραξία, πρέπει να υπάρχουν τα εξής στοιχεία:

- Εξωτερίκευση ιδιωτικής βούλησης (ή άλλης συμπεριφοράς).
- Η δήλωση βουλήσεως να κατευθύνεται στην παραγωγή έννομου αποτελέσματος, δηλαδή αποτελέσματος που αναγνωρίζει ο νόμος (= δικαίωμα και υποχρέωση).
- Το έννομο αποτέλεσμα να είναι ηθελημένο (δηλαδή να το θέλησε ο δηλών).

Οι δικαιοπραξίες διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με το κριτήριο που χρησιμοποιούμε κάθε φορά (π.χ. αριθμός προσώπων που απαιτούνται, είδος δικαιώματος που δημιουργούν κ.λπ.).

Έτσι, με βάση το δημιουργούμενο δικαίωμα, έχουμε:

Ενοχικές δικαιοπραξίες. Είναι εκείνες με τις οποίες συνιστάται, αλλοιώνεται, μεταβιβάζεται ή καταργείται ενοχικό δικαίωμα, όπως π.χ. η πώληση, η μίσθωση, η σύμβαση εργασίας, το δάνειο κ.λπ.

Εμπράγματος δικαιοπραξίες. Είναι εκείνες με τις οποίες συνιστάται, αλλοιώνεται, μεταβιβάζεται ή καταργείται εμπράγματο δικαίωμα, όπως Π.χ. η μεταβίβαση της κυριότητας κινητού ή ακίνητου πράγματος, η παραχώρηση υποθήκης κ.λπ.

• Πράξεις ή δηλώσεις που δεν συνιστούν δικαιοπραξία είναι:

α) Οι οιονεί δικαιοπραξίες, δηλαδή οι πράξεις που παρά το ότι περιέχουν δήλωση βουλήσεως, τα έννομα αποτελέσματά τους παράγονται απευθείας από το νόμο και όχι επειδή το θέλησε ο δηλών (π.χ. όχλησης αναγγελία).

β) Οι υλικές πράξεις, δηλαδή οι πράξεις με τις οποίες προκαλείται μεταβολή στον εξωτερικό κόσμο και για τον λόγο αυτόν ο νόμος τους προσδίδει ορισμένη έννομη

συνέπεια. Έτσι π-χ- όταν κάποιος ζωγραφίζει, έναν πίνακα, αποκτά δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας, έστω και αν δεν απέβλεψε στο δικαίωμα αυτό όταν τον ζωγράφιζε.

Παραδείγματα

(1) Η πώληση είναι δικαιοπραξία, διότι περιέχει τις δηλώσεις βουλήσεως του αγοραστή και του πωλητή, με τις οποίες παράγονται έννομα αποτελέσματα' (δηλαδή δικαίωμα του αγοραστή να πάρει το πράγμα και του πωλητή να πάρει το τίμημα, καθώς και αντίστοιχες υποχρεώσεις), τα οποία είναι έννομα και ηθελημένα.

(2) Το δάνειο είναι επίσης δικαιοπραξία, με την οποία παράγονται δικαιώματα και υποχρεώσεις να καταρτιστεί όμως το δάνειο πρέπει, εκτός από τις δηλώσεις βουλήσεως του δανειοδότη και του δανειολήπτη, ο δανειοδότης να παραδώσει το δάνεισμα (πχ χρήματα) στον δανειολήπτη (δηλαδή χρειάζεται και μία επιπλέον υλική πράξη).

Αίρεση αναβλητική - διαλυτική

Αίρεση είναι η εξάρτηση της δικαιοπραξίας από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (δηλαδή να μην νοείται αυτονόητο).

Σημειώνεται ότι η εξάρτηση αυτή απορρέει από τη βούληση εκείνου που δικαιοπρακτεί και όχι εκ του νόμου, δηλαδή η προσθήκη της αίρεσης να είναι αποτέλεσμα της βουλήσεως των συμβαλλόμενων, γιατί αν η εξάρτηση είναι εκ γεγονότος του νόμου δεν υφίσταται αίρεση (π.χ, αποδοχή δωρεάς από ανήλικο, αν συναινέσει ο επίτροπος).

Η αίρεση στη δικαιοπραξία αποτελεί ένα σύνολο με αυτή και όχι ξεχωριστό μέρος.
Αίρεση αναβλητική (άρθρο 201 του Α.Κ)

Με τις διατάξεις αυτού του άρθρου ορίζεται ότι: «Αν με τη δικαιοπραξία τα αποτελέσματά της εξαρτήθηκαν από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση αναβλητική), τα αποτελέσματα αυτά επέρχονται μόλις συμβεί το γεγονός (πλήρωση της αίρεσης).»

Δηλαδή «αναβλητική αίρεση» έχουμε όταν με την προσθήκη της αίρεσης η εξάρτηση της δικαιοπραξίας έχει σαν συνέπεια την αναβολή των έννομων αποτελεσμάτων (δικαιωμάτων, υποχρεώσεων) της δικαιοπραξίας,

Παραδείγματα

- Ο Δ (δωρητής) υπόσχεται στον Α (αθλητή) ότι αν στο αγώνισμά του φτάσει να αγωνιστεί στον τελικό, θα του δωρίσει το ποσό των 10.000 €.
- Ο Π (πωλητής) υπόσχεται την πώληση ποσότητας αγαθών στον Α (αγοραστή), εφόσον επιτραπεί η εισαγωγή τους.

Αίρεση διαλυτική (άρθρο 202 του Α.Κ)

Με τις διατάξεις αυτού του άρθρου ορίζεται ότι: «Αν με τη δικαιοπραξία εξαρτήθηκε η ανατροπή των αποτελεσμάτων της από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση διαλυτική), μόλις συμβεί το γεγονός αυτό παύει η ενέργεια της δικαιοπραξίας και επανέρχεται αυτοδικαίως η προηγούμενη κατάσταση.»

Δηλαδή «διαλυτική αίρεση» έχουμε όταν με την προσθήκη της αίρεσης η εξάρτηση της δικαιοπραξίας έχει σαν συνέπεια την ανατροπή των αποτελεσμάτων που επήλθαν,

Παραδείγματα

- Ο Δ (δωρητής) δωρίζει και καταβάλλει το ποσό των 10.000 € για την προετοιμασία του Α (αθλητή), με τον όρο ότι αν δεν φτάσει στον τελικό του αγώνισματος, θα του επιστρέψει αυτό το ποσό.
- Ο Α (αγοραστής) δηλώνει στον Π (πωλητή) ότι αγοράζει τα αγαθά που εκτελωνίσθηκαν, με τον όρο ότι η αγοραπωλησία ακυρώνεται αν βρεθούν ελαττωματικά πάνω από 5%.

Ε.7.6.1. Αποσβέσεις επί της αξίας του δικαιώματος ψιλής κυριότητας πάγιων στοιχείων

Στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η επιχείρηση - ψιλή κυρία δικαιούται, από τον χρόνο που θα συσταθεί η επικαρπία επί των συγκεκριμένων παγίων και μέχρι τον χρόνο που αυτή θα λήξει, να διενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, στην αξία της ψιλής κυριότητας των παγίων με τον προβλεπόμενο συντελεστή (1119612/11059/ΠΕ/ΒΟΟ12/6.7.1998 και 1078060/10448/ΒΟ012/20.9.1995) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.7.6.2. Αποσβέσεις επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας πάγιων στοιχείων

Στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η επικαρπώτρια επιχείρηση δικαιούται να ενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας των παγίων. Ο συντελεστής απόσβεσης, στην περίπτωση αυτή, προκύπτει με βάση τον χρόνο διάρκειας του δικαιώματος επικαρπίας. Η αξία της επικαρπίας εξευρίσκεται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 15 του Ν.Δ.118/1973.Ή Έτσι, αν η επικαρπία ακινήτου έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με το πηλίκο που θα προκύψει από τη διαίρεση της υπόψη αξίας με τα έτη διάρκειας της επικαρπίας, Αν η επικαρπία ακινήτου συσταθεί για αόριστο χρόνο ή εφ' όρου ζωής, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με εκείνον που ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις (1119612/11059/ΠΕ/ΒΟ012/6.7.1998 και 1078060/10448/Β0012/20.9.1995) ΑΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

(*) Οι διατάξεις αυτές περιλαμβάνονται στο άρθρο 15 του Ν.2961 12001 "Κώδικας φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικίων και κερδών από λαχεία» (ο παλαιός Κώδικας ήταν ο Ν.11811973) .

• Σημείωση «λογιστική prosvasis»: Ως περισσότερη πληροφόρηση αλλά και καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε στη συνέχεια τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του Ν.2961120Q1, όπως ισχύουν.

Άρθρο 15 του Ν.2961/2001 Αξία επικαρπίας

«1. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα υπόκειται αμέσως σε φόρο η επικαρπία, με την επιφύλαξη της φορολογίας της ψιλής κυριότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16.

Με την επικαρπία, για την επιβολή του φόρου, εξομοιώνεται η χρήση και η οίκηση, όχι όμως και η χρήση από κοινού με τον κύριο ή η συνοίκηση με αυτόν.

2. Σε διαδοχική επικαρπία κάθε δικαιούχος αυτής υπόκειται σε φόρο, κατά το χρόνο που η επικαρπία περιέρχεται σε αυτόν.

3. Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή, σύμφωνα με τκ διατάξεις του άρθρου αυτού.

Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας,

Σε μεταβίβαση για αόριστο χρόνο με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας σε άλλο πρόσωπο εκτός του ψιλού κυρίου, η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με βάση την ηλικία του επικαρπωτή.

4. Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται: στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του,

στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό,

στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό,

στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό,

στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό,

στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό,

στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και

στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

Σε διαδοχική ισόβια επικαρπία, το κατά τα ανωτέρω ποσοστό ορίζεται ανάλογα με την ηλικία κάθε επικαρπωτή, κατά το χρόνο που περιέρχεται σε αυτόν η επικαρπία.

5. Σε επικαρπία για ορισμένο χρόνο λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ίσο με το 1/20 της αξίας αυτής για κάθε έτος διάρκεια. Το μέρος του έτους υπολογίζεται ως ακέραιο έτος. Η αξία της επικαρπίας αυτής³ δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

6. Σε επικαρπία που συνιστάται αδιαίρετα υπέρ πολλών προσώπων και εξαρτάται από τη ζωή αυτών, το κατά την παράγραφο 3 ποσοστό ορίζεται ανάλογα με την ηλικία του νεότερου, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο και του τελευταίου των προσώπων και του μεγαλύτερου, όταν η επικαρπία παύσει με το θάνατο οποιουδήποτε από αυτούς. Το ποσοστό αυτό της πλήρους κυριότητας, όταν η

επικαρπία παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δικαιούχους, κατανέμεται εξίσου μεταξύ τους. Όταν αυτή παύει με το θάνατο και του τελευταίου, το ποσοστό επιμερίζεται μεταξύ των δικαιούχων ανάλογα με τον αριθμό που εκφράζει τον αριθμητή των κλασμάτων της παραγράφου 4, ο οποίος σχετίζεται με την ηλικία κάθε δικαιούχου.

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό που προκύπτει για: κάθε δικαιούχο, ανάλογα με το βαθμό συγγένειάς του με το διαθέτη.

7. Η αξία της επικαρπίας, όταν αυτή εξαρτάται από τη ζωή τρίτου προσώπου, προσδιορίζεται με βάση την ηλικία του μεγαλύτερου μεταξύ του επικαρπωτή και του τρίτου προσώπου.

8. Αν η επικαρπία, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή για άλλη αιτία που προβλέπεται από το νόμο και δεν εξαρτάται από τη βούληση των μερών, παύσει μετά πάροδο τόσο χρόνου, ώστε αν αυτή είχε ληφθεί ως επικαρπία για τον ορισμένο αυτό χρόνο, θα προέκυπτε αξία αυτής μικρότερη από αυτή που φορολογήθηκε, τότε η μικρότερη αυτή αξία λογίζεται ως η τελικώς φορολογητέα και γίνεται νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

9. Η αξία της επικαρπίας δεν λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του φόρου, αν ο αιτία θανάτου επικαρπωτής μέσα σε έξι (6) μήνες από την επαγωγή της κληρονομίας σε αυτόν παραιτηθεί από την επικαρπία υπέρ του αιτία θανάτου ψιλού κυρίου, εφόσον αυτός είναι το Δημόσιο, δήμος, κοινότητα ή νομικό πρόσωπο κοινωφελούς χαρακτήρα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 1 του α.ν.2039/1939 (ΦΕΚ 455 Α). Η παραίτηση γίνεται με μονομερή δήλωση ενώπιον συμβολαιογράφου και κοινοποιείται με απόδειξη στον ψιλό κύριο μέσα σε αυτή την εξάμηνη προθεσμία.

10.['] α. Η αξία της πραγματικής δουλείας επί κτίσματος ορίζεται ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτού.

β. Η αξία της πραγματικής δουλείας επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ορίζεται ίση με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.

γ. Η αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου οικοπέδου ορίζεται ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών στις εξής περιπτώσεις

γ.α. χώρου στάθμευσης σε κοινόχρηστη επιφάνεια υπογείου, πυλωτής, ασκεπούς ορόφου, δώματος ή ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου,

γ.β. βοηθητικών ή αποθηκευτικών χώρων κοινόχρηστων κτισμάτων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης,

γ. γ. κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων,

γ.δ. κατοικίας ή επαγγελματικής στέγης ή ειδικών κτιρίων.

δ. Η αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επιφάνειας επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ορίζεται ίση με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.»

(*) Η παρ. 7 Ο του άρθρου 75 που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν.309712002 (ΦΕΚ 330/Α'124. 72.2002), τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 35 του Ν.3220/2004 (ΦΕΚ 75/ Α'12Β.Ι.2004).

Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής:

«7 Ο. Η αξία της πραγματικής δουλείας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, το οποίο ορίζεται:

- στα Β/Ι Ο αυτής, προκειμένου για πραγματική δουλεία επί κτισμάτων,

- στα 2/1 Ο αυτής, προκειμένου για πραγματική δουλεία επί ακάλυπτων χώρων κτισμάτων και

- στο 1/7 Ο αυτής, προκειμένου για πραγματική δουλεία επί οικοπέδων ή αγροτεμαχίων.»

Άρθρο 16 του Ν.2961/2001

Αξία και τρόποι φορολογίας ψιλής κυριότητας

«1. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων

της περίπτωσης της παραγράφου 5. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης από τον ψιλό κύριο, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

2. Αν η ψιλή κυριότητα ακινήτων μεταβιβασθεί και πάλι λόγω κληρονομίας ή πληροδοσίας, δωρεάς και γονικής παροχής πριν από την επάνοδο σε αυτήν της επικαρπία, δεν οφείλεται φόροι για τη μεταβίβαση αυτή. Κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα ο τότε ψιλός κύριος υπόκειται στο φόρο της κτήσης αιτία θανάτου, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν και με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικά κληρονομηθέντα κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Στην περίπτωση, όμως, που με βάση τη συγγενική αυτού σχέση με αυτόν από τον οποίο περιήλθε η ψιλή κυριότητα αναλογεί μεγαλύτερος φόρος, τότε οφείλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

3. Σε περίπτωση διανομής ακινήτων που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, επί των οποίων έχει διαχωριστεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης της παραγράφου 5, εφόσον διατηρούνται στα ακίνητα που προέρχονται από τη διανομή τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι να επανέλθει η επικαρπία στην κυριότητα, με περαιτέρω εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2.

Τα αυτά ισχύουν και σε ανταλλαγή οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, στο οποίο έχει διαχωριστεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, εφόσον στο εισερχόμενο νέο στοιχείο στη θέση του ανταλλασσόμενου κληρονομιαίου στοιχείου διατηρούνται τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου.

4. Σε περίπτωση παραχώρησης ακινήτου με αντιπαροχή, που έχει αποκτηθεί αιτία θανάτου, επί του οποίου έχει διαχωριστεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της περίπτωσης ια' του άρθρου 7, διατηρούνται δε τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου στα κτίσματα που έχουν αν εγερθεί, τα οποία αναλογούν στα ποσοστά οικοπέδου που παρακρατήθηκαν από τους κληρονόμους, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι την επάνοδο της επικαρπίας στην κυριότητα. Σε αυτή την περίπτωση ο τότε κύριος θα υπαχθεί σε φόρο αιτία θανάτου, που υπολογίζεται στην κατά το χρόνο αυτόν αξία της πλήρους κυριότητας των

ποσοστών οικοπέδου, που παρακρατήθηκαν, με τα νέα κτίσματα που τους αναλογούν. Κατά τη διενέργεια πράξεων συνένωσης του ακινήτου με όμορα οικόπεδα για ανοικοδόμηση καθώς και μεταβιβάσεων των ποσοστών που συμφωνήθηκαν στον εργολάβο ή σε αυτούς που υποδεικνύονται από αυτόν, δεν οφείλεται φόρος κληρονομίας.

5. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν ο κληρονόμος, στον οποίο περιέρχεται η ψιλή κυριότητα, έχει ήδη την επικαρπία με ιδιαίτερο τίτλο.

β) Όταν περιέλθει σε άλλο κληρονόμο ή κληροδόχο, κατόπιν αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας από εκείνον που έχει με ιδιαίτερο τίτλο την επικαρπία.

γ) Όταν μεταβιβασθεί από τον ψιλό κύριο με αντάλλαγμα. Ως μεταβίβαση με αντάλλαγμα νοείται και η διανομή της ψιλής κυριότητας, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4.

δ) Όταν ο ψιλός κύριος εξαγοράσει την ενάσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας,

ε) Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης.

Ο φόρος στις πιο πάνω περιπτώσεις υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία βρίσκεται με την αφαίρεση της κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν.

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων, εφαρμόζονται και όταν τα αντικείμενα της αιτία θανάτου κτήσης είναι μετοχές, ομολογίες ή άλλοι τίτλοι κινητών αξιών, χρηματικά ποσά ή απαιτήσεις και γενικά κινητά με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Προκειμένου για μετοχές, ομολογίες ή γενικά τίτλους κινητών αξιών καθώς και χρηματικά ποσά, αν αυτά είναι κατατεθειμένα σε τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα με την επιφύλαξη του δικαιώματος επικαρπίας,

β) Προκειμένου για απαιτήσεις, αν δοθεί για αυτές ασφάλεια, η οποία πρέπει να είναι, κατά την κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τουλάχιστον με το ποσό του φόρου που ανάλογε στην αξία της πλήρους κυριότητας αυτών.

Ο ψιλός κύριος υποχρεώνεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για δήλωση να καταθέσει τους τίτλους ή τα χρήματα ή να δώσει ασφάλεια για τις απαιτήσεις και να δηλώσει αυτό στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην αυτή προθεσμία, η οποία, αν παρέλθει άπρακτη, λογίζεται ως ανατρεπτική της αναβολής της γένεσης της φορολογική. υποχρέωσης.»

(*) Η παρ. 2 του άρθρου 16 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3427/2005 (ΦΕΚ 312/Α'127.12.2005) και ισχύει' από 1.1.2006.

Ε.7.7. Εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και εμπράγματα βάρη ενσώματων ακινητοποιήσεων

Το θέμα αυτό αναδημοσιεύεται από το βιβλίο του, συγγραφέα της σύγχρονης λογιστικής επιστήμης Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, «Ανάλυση - Ερμηνεία του, Ε.Γ.ΑΣ.», παρ. 80, νέα 13η έκδοση 2008, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Η αναδημοσίευση γίνεται μετά από άδεια του συγγραφέα .

• Σημείωση

«Υπενθυμίζεται ότι εμπράγματα δικαιώματα είναι, τα δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση επί του πράγματος και εναντίον πάντων, τέτοια δε δικαιώματα, κατά την περιοριστική απαρίθμηση του άρθρου 973 του ΑΚ, είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη, τα οποία διακρίνονται: (α) σε εμπράγματα δικαιώματα επί ίδιου πράγματος, στα οποία ανήκει μόνο η κυριότητα και (β) σε εμπράγματα δικαιώματα επί αλλότριου πράγματος, στα οποία ανήκουν οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη και τα οποία στην πράξη καλούνται εμπράγματα βάρη. Το ενέχυρο και η υποθήκη (μαζί με την προσημείωση υποθήκης) συνιστούν την εμπράγματη ασφάλεια (συνοπτική ανάπτυξη όλων αυτών, ενδιαφέρουσα κυρίως τους λογιστές, βλ. Θ. Γρηγοράκο, «Η σύνταξη του ισολογισμού των Α.Ε., 1964, σελ. 55-60.

1. Στην παρ. 9 του άρθρου 42ε του κωδ, Ν.2190/1920 ορίζεται ότι: "Εμπράγματα δικαιώματα της εταιρείας σε ακίνητα απεικονίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Εμπράγματες ασφάλειες, που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα, με ιδιαίτερη μνεία των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συν δεμένων επιχειρήσεων. Όμοια παρουσίαση γίνεται επίσης και για κάθε μορφή εγγύησης που χορηγήθηκε από την εταιρεία."

2. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή:

α) Τα εμπράγματα δικαιώματα της εταιρείας σε ακίνητα πρέπει να απεικονίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων της (βλ. και Γνωμ. ΕΣΥΛ 239/2225/1995). Η κακή διατύπωση του α' εδαφίου, που είναι αυτούσιο το άρθρο 16 της 4ης (78/6601ΕΟΚ) Οδηγίας, δημιουργεί κάποια προβλήματα. Η διάταξη του α' εδαφ. είναι εφαρμόσιμη μόνο στις περιπτώσεις κυριότητας της εταιρείας επί ακινήτων και στις υπέρ αυτής δουλείες επί ακινήτων τρίτων, ενώ δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί στην υπέρ της εταιρείας υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης επί ακινήτων τρίτων, γιατί δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις (που βασίζονται στις διατάξεις του Αστικού Κώδικα), αφού η υποθήκη και η προσημείωση υποθήκης - καθώς και το ενέχυροπαρέχουν στη δικαιούχο εταιρεία, (υπέρ της οποίας έχουν συσταθεί), μόνο την εξουσία να προβεί σε εκποίηση, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, του επιβαρημένου (ακινήτου ή κινητού) πράγματος, σε αντίθεση με τη δουλεία η οποία παρέχει εξουσία χρησιμοποίησεως του επιβαρημένου πράγματος (δηλ. εξουσία για υλική απόλαυση). Συνεπώς, η υπέρ της εταιρείας υποθήκη ή προσημείωση υποθήκη επί ακινήτων τρίτων, πρέπει να αναφέρεται σε σχετική σημείωση κάτω από τον ισολογισμό ή στο προσάρτημα, με μνεία της εκτάσεως της και της απαιτήσεως που εξασφαλίζει

β) Δουλεία είναι το εμπράγματο δικαίωμα επί αλλοτρίου πράγματος, που έχει συσταθεί προς αποκλειστική ωφέλεια ορισμένου προσώπου (φυσικού ή νομικού) ή του εκάστοτε κυρίου άλλου ακινήτου. Οι δουλείες διακρίνονται σε προσωπικές και πραγματικές, ως εξής:

(βα) Προσωπικές δουλείες αποκαλούνται εκείνες που συνιστώνται προς αποκλειστική ωφέλεια ορισμένου φυσικού ή νομικού προσώπου και είναι:

- η επικαρπία, που είναι το εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή προς πλήρη χρήση και κάρπωση . αλλότριου κινητού ή ακινήτου πράγματος, διατηρούμενης όμως της ουσίας του ακεραίας (άρθρο 1142 ΑΚ).

- η οίκηση, που είναι το εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμά της. - η περιορισμένη προσωπική δουλειά, που είναι οποιαδήποτε άλλη δουλειά πάνω σε ακίνητο, εκτός της επικαρπίας και οικήσεως, που παρέχει κάποια εξουσία ή χρησιμότητα υπέρ ορισμένου προσώπου (άρθρο 1188 ΑΚ).

(ββ) Πραγματική δουλειά είναι το υπέρ άλλου ακινήτου συσταθέν εμπράγματο δικαίωμα που παρέχει ωφέλεια στον εκάστοτε κύριο αυτού (όπως δουλειά οδού ή αποχετεύσεως ή αντλήσεως νερού ή δουλειά του μη υψούν κ.λπ. βλ. άρθρο 1120 ΑΚ).

γ) Επικαρπία ακινήτου είναι η προσωπική δουλειά, που συνίσταται στον αποχωρισμό από την κυριότητα των δικαιωμάτων της πλήρους χρήσεως και καρπώσεως του ακινήτου και περιελεύσεως αυτών σε τρίτον, με συνέπεια να απογυμνούνται η κυριότητα από τις εξουσίες της και να καθίσταται ψιλή. Συνεπώς ψιλή κυριότητα ακινήτου είναι η κυριότητα από την οποία έχει αποχωρισθεί και παραχωρηθεί σε τρίτον η επικαρπία του ακινήτου. Η επικαρπία είναι αμεταβίβαστη, εφόσον στη συστατική πράξη δεν ορίστηκε διαφορετικά, δύναται όμως να μεταβιβαστεί σε άλλον η άσκησή της (άρθρο 1166 ΑΚ), επίσης δύναται να αποκτηθεί υποθήκη επί επικαρπίας (άρθρο 1259 ΑΚ), (που διαρκεί όσο χρόνο και το δικαίωμα της επικαρπίας. Συνεπώς χωρεί και κατάσχεση καθώς και εκπλειστηρίαση της επικαρπίας, με τελικό αποτέλεσμα τη μεταβίβασή της σε άλλον για όσο χρόνο διαρκεί αυτή).

Με το θάνατο του επικαρπωτή η επικαρπία ενώνεται με την κυριότητα, η οποία από ψιλή γίνεται πλήρης (βλ. άρθρα 1166-1170 ΑΚ).

δ) Η αξία κτήσεως της επικαρπίας ακινήτου, καθώς και η αξία κτήσεως της ψιλής κυριότητας ακινήτου, καταχωρούνται σε ιδιαίτερους και με ανάλογους τίτλους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 10 "εδαφικές εκτάσεις" και 11 "κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων": Ο εξ επαχθούς αιτίας επικαρπωτής (ή ο τρίτος που ασκεί την επικαρπία), καθώς και ο ψιλός κύριος, διενεργούν αποσβέσεις επί της αξίας κτήσεως των κτιρίων (δηλαδή επί του ποσού που καταβλήθηκε για την απόκτηση της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας και αντιστοιχεί στο κτίριο), με ετήσιο συντελεστή ανάλογο της χρονικής διάρκειας της επικαρπίας. Στις περιπτώσεις που το ποσό της

αξίας κτήσεως είναι κοινό για γήπεδο και κτίριο, ο διαχωρισμός γίνεται με βάση το αποκαλούμενο "αντικειμενικό σύστημα" της φορολογικής νομοθεσίας.

Τα ποσά που καταβάλλονται για απόκτηση δικαιωμάτων πραγματικών δουλειών (του άρθρου 1120 ΑΚ) καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς (με ανάλογους τίτλους) του πρωτοβάθμιου 10 "εδαφικές εκτάσεις" η, ανάλογα με τη φύση τους, του λογαριασμού 16.05 "δικαιώματα πραγματικών δουλειών":

ε) Εμπράγματα ασφάλειες, δηλαδή υποθήκες και προσημειώσεις υποθηκών, που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, πρέπει να αναφέρονται: η σε σχετική σημείωση που παραθέτεται κάτω από τον ισολογισμό η στο προσάρτημα η σε λογαριασμούς τάξεως, αναλυόμενους, όμως, στο προσάρτημα (άρθρο 42ε παρ. 11), με μνεία των εκτάσεών τους και των υποχρεώσεων που εξασφαλίζουν. Ιδιαίτερως πρέπει να μνημονεύονται οι εμπράγματα ασφάλειες που έχουν χορηγηθεί υπέρ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της παρ. 5 εδ. γ' άρθρου 42ε (Ν.219011920).

στ) Με τον ίδιο τρόπο, όπως αμέσως προηγ. υπό ες πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό η στο προσάρτημα και οι κάθε μορφής εγγυήσεις που έχουν χορηγηθεί από την εταιρεία (ενέχυρα, τραπεζικές εγγυήσεις προς τρίτους υπέρ της εταιρείας, προσωπικές εγγυήσεις κ.λπ.).»

Ε.7.8. Εισφορά χρήσης ακινήτου - Αποθεματικά για την αποκατάσταση ενεργητικού

Ε.7.8.Ι. Εισφορά χρήσης ακινήτου σε Α.Ε. για ορισμένο διάστημα, επί του οποίου δεν αποκτά κάποιο εμπράγματο δικαίωμα

- Εισφορά χρήσης ακινήτου σε Α.Ε. για ορισμένο χρονικό διάστημα, επί του οποίου αυτή δεν αποκτά κάποιο εμπράγματο δικαίωμα και έναντι της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει από την εταιρεία μετοχές έκδοσής της, ισόποσης αξίας με τη μισθωτική αξία του ακινήτου: Στην περίπτωση αυτή, η Α.Ε. για καθένα από τα έτη που διαρκεί η εισφορά χρήσης του ακινήτου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσό που αντιστοιχεί στην εισφορά χρήσης του ακινήτου, προς αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου την οποία θα υποστεί η Α.Ε., λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού, μετά από τη λήξη του χρόνου κατά τον οποίο εισφέρεται η χρήση του, χωρίς καμία αποζημίωση. Το ποσό αυτό είναι ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία

εισφέρεται η χρήση αυτού (Ν.3166/φ08/ ΠΟΛ.1213/12.7.1976) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

• Επί εισφερθείσας χρήσης ακινήτου από τους μετόχους στην εταιρεία, δεν δύναται η εταιρεία να διενεργήσει αποσβέσεις λόγω φθοράς του ακινήτου επί της αποτιμηθείσας αξίας της εισφερόμενης χρήσης. Αναγνώριση στο παρελθόν δεν δεσμεύει τη φορολογική Αρχή (Σ.τ.Ε. 762/1983) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1029/2006 (απόφ. Σ.τ.Ε.).

Ε.7.8.2. Εισφορά χρήσης ακινήτου σε Ο.Ε., Ε.Ε.) Ε.Π.Ε. για ορισμένο διάστημα, επί του οποίου η εταιρεία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα

Κατά την εισφορά χρήσης ακινήτου σε σΕ, ή Ε.Ε. ή και Ε.Π.Ε. για ορισμένο χρονικό διάστημα, εφόσον η εταιρεία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, για την αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού μετά από τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εισφοράς χωρίς αποζημίωση, η εν λόγω εταιρεία εκπίπτει την αξία της εισφερθείσας χρήσης του ακινήτου από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που διαρκεί η εισφορά. Το εκπιπτόμενο αυτό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε διαχειριστικής περιόδου είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου με τα έτη διάρκειας της εισφοράς (1064345114021Α0012129.7.1996f - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.100512005 (Αποθεματικά για την αποκατάσταση ενεργητικού).

Ε. 7.9. Αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικοί που θα περιέλθει στο Δημόσιο η σε τρίτους χωρίς αποζημίωση

Το αποθεματικό που σχηματίζει επιχείρηση για την αποκατάσταση ενεργητικού που θα περιέλθει στο Δημόσιο ή σε τρίτους χωρίς την καταβολή αποζημίωσης, σχηματίζεται κατ' έτος και για όσα χρόνια διαρκεί η σχετική σύμβαση εκμετάλλευσης του έργου. Το αποθεματικό αυτό εκπίπτει, ως δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια δε1 σχηματίζεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Η επιχείρηση δεν δικαιούται αντί του σχηματισμού το πιο πάνω αποθεματικού να υπολογίζει αποσβέσεις με βάση το Π.Δ.10011998 (νυν Π.Δ.299/2003). λόγω της ειδικής πιο πάνω ρύθμισης, αλλά και επειδή το έργο που κατασκευάζει η επιχείρηση για εκμετάλλευση, δεν είναι δικό της αλλά κυριότητας του Δημοσίου ή τρίτου. Η έκπτωση αυτή αναγνωρίζεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

(1137535/11165/nE/B00I2/18.1.1999) ΑΥΟ ΠΟΛ.1005/2005 (Αποθεματικά για την αποκατάσταση ενεργητικού).

Ε.7.10. Εκμίσθωση ακινήτων

Ε.7.10.1. Εκμισθωτές προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.)

Το καθαρό εισόδημα των προσωπικών εταιρειών από την εκμίσθωση ακινήτων υπολογίζεται με βάση τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ. Περαιτέρω, από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται επί των ακινήτων με βάση το Π.Δ.299/2003, αφαιρείται η απόσβεση του άρθρου 23 του ΚΦΕ και συνεπώς από το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εκπίπτει το υπολειπόμενο τμήμα των αποσβέσεων (1100584/2133/ Α00I2/24.2.2004) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 .

- για καλύτερη κατανόηση και πληροφόρηση, δημοσιεύουμε στο τέλος της παρ. Ε.7.1 Ο τις διατάξεις των άρθρων 21 και 23 του ΚΦΕ - Ν.2238/1994.

Ε.7.10.2. Εκμισθωτές νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ - Ν.2238/1994 (Α. Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.)

- Τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (Α.Ε., Ε.π.Ε., συνεταιρισμοί κ.λπ.) που εκμισθώνουν κτίριο σε τρίτο (εκμετάλλευση από άλλον), δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις που προβλέπονται από το προεδρικό διάταγμα επί της αξίας του κτιρίου (1107925/11292/B00I2/2.1.200I) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ δικαιούνται να αφαιρούν από το συνολικό εισόδημά τους, επομένως και από το προκύπτον από την εκμίσθωση οικοδομών εισόδημα Χ πηγής, όλα τα γενικά έξοδα διαχείρισης (Σ.τ.Ε. 1931/1992) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.7.10.3. Εκμισθωτές αλλοδαπές επιχειρήσεις

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που αποκτούν αποκλειστικά εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτου στην Ελλάδα (σημείωση: στερούνται μόνιμης εγκατάστασης), ενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ισχύουν για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των

φυσικών προσώπων, ήτοι με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ΚΦΕ (1021298/10407/Β00Ι2/14.4.2000) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.100512005.

Άρθρο 23 του ΚΦΕ - Ν.2238/1994 Καθαρό εισόδημα

«1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α)[1] Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (:5%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.

Επίσης, εκπίπτει ποσοστό μέχρι σαράντα τοις εκατό (40%) για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου της πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες, για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών ή διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους και στη συνέχεια για δαπάνες επισκευής και συντήρησης για όλες γενικά τκ οικοδομές.[2]

Σε περίπτωση που καταβάλλονται σε υδραυλικούς, ηλεκτρολόγους, ελαιοχρωματιστές και λοιπά επαγγέλματα που αφορούν επισκευή και συντήρηση οικοδομών δαπάνες για παροχή υπηρεσιών οι οποίες υπερβαίνουν το ποσό της έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου, το υπερβάλλον ποσό αυτών προστίθεται στις δαπάνες της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του κ.Φ.Ε.[2]

Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τκ διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, όλα τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε τρία τοις εκατό (3%) συνολικώς. [Το άρθρο 21 ακολουθεί παρακάτω]

Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπτώσεων, των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτή, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.

β) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, λογίζεται ως εισόδημα.

γ) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται.

δ) Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.

ε) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών ΚC.L γενικά για κάθε συναφείς βάρος.

στ) Ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεσή τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.

ζ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής εφαρμόζεται ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101 του νόμου αυτού.

2. Το ποσό που απομένει, μετά τκ εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.»

(1) Η περ. α' της παρ. 7 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν.3522/2006 (ΦΕΚ 276/Α122. 72.2006) και ισχύει, σύμφωνα με την περ. α' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, από 7.7.2007. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής:

«α) Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές ποσοστό δέκα τοις εκατό (70%) Για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (75%) Για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, Για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και Για την αμοιβή δικηγόρου Για δίκες σε διαφορές

απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος. Ειδικά, για οικοδομές που έχουν χαρακτηρισθεί διατηρητέες, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, το ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (75%) του προηγούμενου εδαφίου διπλασιάζεται. Τα ποσοστά που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) και πέντε τοις εκατό (5%) αντιστοίχως για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις. Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ας β' και θ' της παραγράφου 7 του άρθρου 27, όπως επίσης και για το εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά του μισθώματος και του υπομισθώματος ακινήτων, που εκμισθώνονται για οποιαδήποτε χρήση, τα ποσοστά του πρώτου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) συνολικώς.

Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται, αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του.[α]

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπτώσεων, των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτήν, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτού του άρθρου.»

(α) Τα εδάφια αυτά της περ. α' τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.2892/2001 (ΦΕΚ 46/ Α') και ίσχυσαν από 9.3.2001 και μετά. Αρχικά, οι διατάξεις της περ. α' είχαν ως εξής:

«Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, κλινικές και σανατόρια ποσοστό δέκα τοις εκατό (70%)[για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (75%) για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος Αν οι δαπάνες αυτές αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου επιμερίζονται, αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του.

Τα ποσοστά του προηγούμενου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) και πέντε τοις εκατό (5%) αντιστοίχως, για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις, Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ας β' και θ' της παραγράφου 7 του άρθρου 27, όπως επίσης και για το εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά του μισθώματος και του υπομισθώματος ακινήτων, που εκμισθώνονται για οποιαδήποτε χρήση, τα ποσοστά του πρώτου εδαφίου περιορίζονται σε πέντε τοις εκατό (5%) συνολικώς.»

(2) Το δεύτερο εδάφιο της περ. α της παρ. 7 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε και το τρίτο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν.36 7 0/2007 (ΦΕΚ 258/Α122. 7 7.2007) και έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 7.8.2007 και μετά.

Οι αντικατασταθείσες διατάξεις του δεύτερου εδαφίου είχαν ως εξής: «Επίσης, εκπίπτει ποσοστό μέχρι σαράντα τοις εκατό (40%) για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, για δικαστικές δαπάνες, καθώς και για αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος για όλες γενικά τις οικοδομές.»

Άρθρο 21 του ΚΦΕ - Ν.2238/1994

Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

«1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται⁽¹⁾»

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια η εργαστήρια η ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής/ της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες τού μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος, κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα τα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από την εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που

γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα) έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης τη οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.»

γ) ... δ) ... ε) ... στ) ... ζ) ... η) ... θ) ...

2. Δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει:

α)⁽¹⁾ Από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματά τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι, συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την δ, αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιοτεχνικών και βιομηχανικών προϊόντων,

Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιοτεχνίας και βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων,

β) Από οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής, γενικά επιχείρησης.»

(1) Το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 4 του Ν.2873/2000.

"Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής: «Ως εισόδημα από ακίνητα λογίζεται:»

(2) Το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 1 του Ν.2954/2001. Ισχύει από 2.11.2001 και μετά.

(3) Η περ. α' της παρ. 2 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 3 του Ν.3522/2006 (ΦΕΚ 276ΙΑ'122. 72.2006) και ισχύει, σύμφωνα με την περ. α' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, από 7.12.2007.

Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής:

«α) Από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματά τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων. Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων.»

Ε.7.11. Δαπάνες βελτιώσεων, προσθηκών, επισκευών, συντηρήσεων σε μισθωμένα ακίνητα

Ε.7.11.1. Δαπάνες επισκευής και συντήρησης

Η δαπάνη ελαιοχρωματισμού σε μισθωμένο ακίνητο θεωρείται εργασία συντήρησης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της (1096966/10887/ ΒΟ012/23.1.1998) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

Ε.7.11.2. Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών

- Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα, αποσβέννυται ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από τον χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες χρησιμοποίησης των ακινήτων (1119476/10030/ΒΟ012/4.4.2000 και 1019284/10154/Β0012/19.2.2001) ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.

- Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα, αποσβέννυται ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση δε που η μίσθωση λυθεί πριν από τον συμφωνημένο χρόνο, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύθηκε αυτή (1031863/10408/Β0012/28.3.2000) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005 .

- Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες ηλεκτρική εγκατάσταση κ.λπ.) που πραγματοποίησε επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στην περίπτωση όμως που ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης, ο οποίος προκύπτει με αυτόν τον τρόπο, είναι μικρότερος από αυτόν που ορίζεται με το Π.Δ.299/2003 για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τότε εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο προεδρικό αυτό διάταγμα (1097309/10832/ΠΕ/ΒΟ012/7.3.2002) - ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1005/2005.