

ΠΟΛ. 1073/31-03-2015 : Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013

Ημερομηνία ανάρτησης: 01/04/2015 16:45:27

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α-
ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ: Β'
Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Φ. Φανάρα, Ε. Πλάνη,
Μ. Βλάχου, Ε. Δόσης
Τηλέφωνο : 210 - 3375311
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 31 Μαρτίου 2015

ΠΟΛ. 1073

ΠΡΟΣ: Ως Π.Α.

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 01.01.2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων είναι αυτονόητο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ.στ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.) όπως ίσχυαν, αποκλειστικά για τη χρήση αυτή και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επόμενη περίοδο.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της

παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟ

3.α. Με την παρ.2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ότι, για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4, ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3.β. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ειδικότερα του κριτηρίου β' της ως άνω παραγράφου, αγοραία αξία είναι αυτή που έχει διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία που ασκείται το δικαίωμα αγοράς, ενώ για την εφαρμογή του κριτηρίου δ', αγοραία αξία είναι αυτή που διαμορφώνεται κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης μίσθωσης.

Επιπλέον, για την πλήρωση του κριτηρίου γ' της ίδιας παραγράφου και τον προσδιορισμό της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές απόσβεσης της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και όχι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, όπως αυτή ενδεχομένως εκτιμάται κάθε φορά από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για το χαρακτηρισμό της μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής αρκεί να πληρείται ακόμη και ένα κριτήριο από τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.

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

Παραδείγματα

i. Έστω σύμβαση μακροχρόνιας μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 5 ετών με τη συμφωνία στη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός να επιστραφεί στον εκμισθωτή. Η οικονομική διάρκεια ζωής του υπόψη εξοπλισμού είναι 10 έτη. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν πληρείται το κριτήριο γ' της παραγράφου 2 καθόσον εν προκειμένω η διάρκεια της μίσθωσης δεν υπερβαίνει το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του εξοπλισμού αλλά ούτε και κάποιο εκ των λοιπών κριτηρίων της ίδιας παραγράφου και ως εκ τούτου η εν λόγω μίσθωση δεν είναι χρηματοοικονομική. Εάν, ωστόσο, η αγοραία αξία του παγίου είναι π.χ. 20.000 ευρώ και η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι 18.500 ευρώ, η μίσθωση θα λογίζεται ως χρηματοοικονομική με βάση το κριτήριο δ' της παραγράφου αυτής καθώς το ποσό των 18.500 ευρώ υπερβαίνει το 90% της αγοραίας αξίας του παγίου κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης.

ii. Έστω σύμβαση μίσθωσης ακινήτου διάρκειας 15 ετών η οποία προβλέπει ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης το

ακίνητο περιέρχεται στην κυριότητα του μισθωτή έναντι συμβολικού τιμήματος. Η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πλήρωσης του α' κριτηρίου.

iii. Έστω σύμβαση μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 8 ετών η οποία προβλέπει τη δυνατότητα εξαγοράς του εξοπλισμού στη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή έναντι καταβολής ποσού 5.000 ευρώ. Η αγοραία αξία κατά τη λήξη της μίσθωσης εκτιμάται ότι θα είναι 10.000 ευρώ. Δεδομένου ότι η τιμή εξαγοράς είναι κατώτερη από την αγοραία αξία κατά το χρόνο εκείνο, η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πλήρωσης του β' κριτηρίου.

3.γ. Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, στην περίπτωση που η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική, οι αποσβέσεις διενεργούνται πλέον από τον μισθωτή, παρά το γεγονός ότι δεν είναι ο κύριος του παγίου, και όχι από τον εκμισθωτή, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994). Για το σκοπό αυτό, ο μισθωτής θα αναγνωρίζει το μίσθιο ως περιουσιακό του στοιχείο στην μικρότερη αξία μεταξύ της αγοραίας αξίας αυτού και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, πιστώνοντας αντίστοιχα ισόποση υποχρέωση προς τον εκμισθωτή. Όσον αφορά στον εκμισθωτή, αυτός θα εμφανίζει ως απαίτησή του έναντι του μισθωτή την αγοραία αξία του παγίου.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Ο μισθωτής Β μισθώνει στις 02.01.2015 από τον εκμισθωτή Α εξοπλισμό Η/Υ αγοραίας αξίας 210.000 ευρώ και οικονομικής διάρκειας ζωής πέντε (5) έτη (συντελεστής απόσβεσης 20%). Η διάρκεια της μίσθωσης είναι πέντε (5) έτη και το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 45.000 ευρώ με καταβολή στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου. Κατά τη λήξη της μίσθωσης το μίσθιο θα περιέλθει στην κυριότητα του μισθωτή. Το επιτόκιο της σύμβασης ορίζεται σε 4%. Η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται σε 200.332 ευρώ.

Η ως άνω σύμβαση μίσθωσης πληροί τα κριτήρια που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και κατά συνέπεια, ο μισθωτής Β θα διενεργήσει τις αποσβέσεις επί του μισθίου.

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος, τα μισθώματα αναλύονται για κάθε ένα από τα 5 έτη της μίσθωσης ως εξής:

Έτη	Κεφάλαιο	Τόκοι	Σύνολο μισθώματος
1 ^ο έτος	36.987	8.013	45.000
2 ^ο έτος	38.466	6.534	45.000
3 ^ο έτος	40.005	4.995	45.000
4 ^ο έτος	41.605	3.395	45.000
5 ^ο έτος	43.269	1.731	45.000
ΣΥΝΟΛΑ	200.332	24.668	225.000

Δεδομένου ότι η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μικρότερη από την αγοραία αξία, οι αποσβέσεις θα υπολογισθούν επί του ποσού των 200.332 ευρώ. Κατά συνέπεια, ο μισθωτής για κάθε ένα από τα παραπάνω έτη της μίσθωσης θα εκπίπτει ποσό απόσβεσης ίσο με 40.066 ευρώ (= 200.332 x 20%) και τους τόκους που αναλογούν στα μισθώματα (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4172/2013) όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην τρίτη στήλη του παραπάνω πίνακα. Αντίστοιχα, ο εκμισθωτής για κάθε ένα από τα παραπάνω έτη της μίσθωσης θα

φορολογείται για το έσοδο από τους τόκους ενώ το υπόλοιπο μέρος του μισθώματος που αφορά στο κεφάλαιο θα μειώνει την απαίτησή του έναντι του μισθωτή (δεν θα προστίθεται στα φορολογητέα του έσοδα το σύνολο του μισθώματος). Το ποσό της απαίτησης που θα απομείνει μετά την αφαίρεση των ως άνω μισθωμάτων, θα εξετασθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

3.δ. Επισημαίνεται ότι μία σύμβαση θα χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική για φορολογικούς σκοπούς με βάση τα ανωτέρω κριτήρια ανεξάρτητα του νομικού τύπου της σύμβασης. Αν δεν πληρούνται τα ανωτέρω κριτήρια, οι φορολογικές αποσβέσεις θα διενεργούνται από τον εκμισθωτή: α) σε περίπτωση που αυτός είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του νόμου αυτού και β) στις λοιπές περιπτώσεις με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

3.ε. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ισχύουν για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από την 01.01.2014 και μετά, ενώ για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, ήτοι πριν την 01.01.2014, η παράγραφος 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019, με βάση τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 26 του ν.4223/2013 με τις οποίες προστέθηκε παράγραφος στο άρθρο 72 του ν.4172/2013.

4. Με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι οι εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

5.α. Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5.β. Οι παραπάνω κατηγορίες παγίων που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, το σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του.

Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων» δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%) και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού.

5.γ. Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησής τους, ήτοι πριν ή μετά την 01.01.2014. Επισημαίνεται, ότι ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της και εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους.

Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - ν.4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα:

Καταρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους (παρ.5 άρθρου 37 ν.4308/2014). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους. Αντίθετα, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.

Ειδικότερα, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση.

Επιπλέον, με την περίπτωση δ' της παρ.1 του άρθρου 18 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται, ότι για λογιστικούς σκοπούς, οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις ίδιες διατάξεις. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ίδιου νόμου, ως «ανάπτυξη» νοείται η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την εφαρμογή των νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2015 και μετά, οι δαπάνες ανάπτυξης με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014), οι οποίες δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα πάγια στοιχεία, θα αποσβένονται με συντελεστή 10% ως «λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης».

5.δ. Στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο εκμισθωτής διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο ανέγερσής του, με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ενώ ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου.

5.ε. Αναφορικά με τις δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, αυτές προσαυξάνουν την αξία του παγίου που αφορούν και αποσβένονται με βάση το σχετικό πίνακα από τον κύριο του παγίου (εκμισθωτή) και όχι από αυτόν που τις πραγματοποίησε. Αντίθετα, ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις επί των βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα αλλά θα εκπίπτει τις σχετικές δαπάνες κατά το έτος πραγματοποίησής τους με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

Ειδικά για τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιήθηκαν από τον μισθωτή πριν την 01.01.2014, καθώς και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τον μισθωτή σε περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε οικόπεδο τρίτου πριν την 01.01.2014, το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτών κατά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του νόμου, θα εκπίπτει ισόποσα στον εναπομένοντα χρόνο της σύμβασης.

Παράδειγμα

Για παράδειγμα, μία επιχείρηση (μισθωτής) της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 31.12.2014 για τις δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένο για 8 έτη ακίνητο (κτίριο) τις οποίες πραγματοποίησε στη χρήση 2010 που ανήλθαν σε 10.000 ευρώ και τις οποίες κατά τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 διενήργησε αποσβέσεις με το συντελεστή που οριζόταν από το π.δ.299/2003, με βάση τις ισχύουσες για τις χρήσεις αυτές διατάξεις (περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του ν.4110/2013) για παράδειγμα 7% (απόσβεση 700 ευρώ), για τη χρήση 2013 με βάση τις ισχύουσες για τη χρήση αυτή διατάξεις (περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ.31 του ν.4110/2013) και την αριθμ. ΠΟΑ. 1064/2014 σχετική διευκρινιστική μας εγκύκλιο η επιχείρηση εξέπεσε ποσό ίσο με το αναπόσβεστο υπόλοιπο μέχρι τη χρήση αυτή (7.900 ευρώ) ίσο με το 1/5 αυτού δηλαδή 1.580 ευρώ. Κατά συνέπεια, την 01.01.2014 θα εμφανίζεται αναπόσβεστο υπόλοιπο ίσο με 6.320 ευρώ με το οποίο θα προσαυξηθεί η αξία του ακινήτου (κτιρίου) η οποία πλέον θα αποσβεσθεί στις 31.12.2014 και εξής από τον εκμισθωτή με βάση το συντελεστή 4% που ορίζεται με τον πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού. Ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις επί των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα πριν το φορολογικό έτος 2014 και το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο που εμφανίζεται στα βιβλία του το φορολογικό έτος 2014, θα εκπίπτει ισόποσα στον εναπομένοντα χρόνο της σύμβασης.

5.στ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού.

6. Με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.

Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

Ακόμη, από τις παραπάνω διατάξεις, προκύπτει ότι οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο άρθρο 97 ν.1892/1990, άρθρο 26 ν.2093/1992, άρθρο 25 ν.2338/1995, άρθρο 2 ν.3755/2009, κ.λπ.)

Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2014 εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 9 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222Α') για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών. Ωστόσο, για τα επόμενα φορολογικά έτη θα εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 24, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης του φορολογικού μηχανισμού καθόσον οι ανωτέρω ειδικότερες διατάξεις από 01.01.2015 καταργήθηκαν με το άρθρο 38 του ν.4308/2014.

Αναφορικά με τις αποσβέσεις εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 καθόσον αποτελούν ειδικότερες διατάξεις σε σχέση με τις νεότερες γενικές διατάξεις του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση μεταλλευτικών ερευνών κάθε φύσης καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών δύναται να διενεργηθεί κατ' επιλογή της επιχείρησης είτε εφάπαξ εντός του φορολογικού έτους κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν αυτές είτε κατά ένα από τα επόμενα τέσσερα έτη είτε τμηματικά κατά τα έτη αυτά.

7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα 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 (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους.

Ειδικά στα πάγια τα οποία λόγω της παραγωγικής διαδικασίας λειτουργούν περιοδικά, δηλαδή για μεγάλα χρονικά διαστήματα διακόπτεται η λειτουργία τους, ανάλογα με τα δημιουργούμενα αποθέματα και επανατίθενται σε λειτουργία όταν η αγορά απορροφήσει τα αποθέματα αυτά, οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, επειδή τα μηχανήματα αυτά κατά το χρόνο διακοπής της λειτουργίας τους είναι συνδεδεμένα στο χώρο τους και πάντα σε ετοιμότητα να λειτουργήσουν.

Τέλος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικού έτους (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.), θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση αυτών των παγίων για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών 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.

Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυναμική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω.

9. Με την παρ.8 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις δύναται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

Επομένως, οι νέες επιχειρήσεις, κατά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη, με πρώτο εκείνο στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση έναρξης εργασιών και για το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, έχουν τη δυνατότητα να μη διενεργούν καθόλου φορολογικές αποσβέσεις. Από το τέταρτο φορολογικό έτος και μετά, θα υπολογισθούν φορολογικές αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 24 για το σύνολο των παγίων ανεξάρτητα από το έτος που αποκτήθηκαν τα πάγια αυτά. Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας αποσβέσεων, αφορά αφενός, το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων (δηλαδή, είτε δεν θα διενεργηθούν φορολογικές αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα) και αφετέρου, το σύνολο της τριετίας (δηλαδή, η επιχείρηση ή δεν θα διενεργήσει φορολογικές αποσβέσεις ή θα διενεργήσει και στα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη).

Για την εφαρμογή των παραπάνω ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

i) Εκείνες οι οποίες υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών από 01.01.2014 και μετά.

ii) Εκείνες οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πιο πάνω ημερομηνία αλλά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη δεν έχουν εξαντληθεί έως την 01.01.2014.

iii) Εκείνες οι οποίες από 01.01.2014 και μετά υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών υποκαταστήματος.

iv) Εκείνες οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών υποκαταστήματος πριν από την 01.01.2014 αλλά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη από την έναρξη αυτού δεν έχουν παρέλθει έως την 01.01.2014.

v) Εκείνες οι οποίες από 01.01.2014 και μετά δραστηριοποιούνται σε νέο αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα. Για παράδειγμα, 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.

(vi) Εκείνες οι οποίες έχουν συστήσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 01.01.2014 αλλά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη από τη σύσταση του κλάδου ή την έναρξη της νέας δραστηριότητας δεν έχουν παρέλθει έως την 01.01.2014.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις iii, iv, v, και vi, οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνον όσον αφορά στο υποκατάστημα και στον αυτοτελή κλάδο ή στη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση αντίστοιχα, οπότε η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας φορολογικών αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα πάγια του υποκαταστήματος, κ.λπ.

Όσον αφορά στο πότε μια επιχείρηση που έχει προέλθει από μετασχηματισμό θεωρείται «νέα» ή όχι, θα έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα:

Η προερχόμενη από το μετασχηματισμό με οποιονδήποτε νόμο εταιρεία δεν θεωρείται νέα εκτός εάν με το μετασχηματισμό ιδρύεται νέα εταιρεία (π.χ. εισφορά κλάδου σε νεοϊδρυόμενη εταιρεία, συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας, κ.λπ.). Αν όμως, κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κάποια από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις είναι νέα σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, τότε και η απορροφώσα, επωφελούμενη ή προερχόμενη από μετατροπή εταιρεία έχει το δικαίωμα, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν από τις «νέες» επιχειρήσεις είτε να μην ενεργεί αποσβέσεις είτε να ενεργεί κανονικά αποσβέσεις ανάλογα με τον τρόπο που είχαν ενεργήσει (προ του μετασχηματισμού) οι επιχειρήσεις αυτές .

Για παράδειγμα, η Ο.Ε. "Α", η οποία ιδρύθηκε το έτος 2013 και η Α.Ε. "Β", που ιδρύθηκε το 2005, συγχωνεύθηκαν με απορρόφηση της "Α" από την "Β" το 2014. Η Α.Ε. "Β", για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Ο.Ε. "Α", που θεωρείται "νέα", δύναται κατά τα φορολογικά έτη που λήγουν την 31.12.2014 και την 31.12.2015 είτε να μην διενεργήσει αποσβέσεις είτε να διενεργήσει κανονικά αποσβέσεις εφόσον η Ο.Ε. "Α" δεν είχε ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

10. Τέλος, με την παρ.9 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι ο υπολογισμός της τιμής κτήσης των πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 του ν.4172/2013 (εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ