

Αποσβέσεις σε ακίνητα τρίτων

Με την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) ν.4172/2013 από 1/1/2014 ,

στο άρθρο 24 καθορίζονται οι διατάξεις

περί φορολογικών αποσβέσεων, των πάγιων περιουσιακών στοιχείων , των επιχειρήσεων.

Το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την ερμηνευτική ΠΟΛ.1073/31.3.2015, η οποία δίνει κατευθύνσεις για τον υπολογισμό αποσβέσεων, των κτιριακών εγκαταστάσεων που ανεγέρθηκαν σε οικόπεδα τρίτων και για τις αποσβέσεις των δαπανών που πραγματοποιούνται, για βελτιώσεις και προσθήκες σε ακίνητα τρίτων.

Η συγκεκριμένη εγκύκλιος διαφοροποιεί τον τρόπο αντιμετώπισης των συγκεκριμένων αποσβέσεων, κάνοντας διαχωρισμό των δαπάνων που πραγματοποιούνται από 1/1/2014 και μετά, από τις δαπάνες που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι 31/12/2013 και στα βιβλία των εταιρειών εμφανίζεται την 1/1/2014 ως αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Είναι κατανοητό ποιες είναι οι δαπάνες, ανέγερσης ακινήτου του μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή, αντίθετα σε υπάρχον κτίριο, δεν είναι ξεκάθαρο ποιες δαπάνες αφορούν βελτιώσεις και ποιες αφορούν επισκευές.

Για καλύτερη κατανόηση των ορισμών βελτίωσης και επισκευής παρατίθενται οι ορισμοί από το παράρτημα του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

- **Βελτίωση παγίου** (improvement of a fixed asset): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή και της βελτίωσης της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.
- **Επισκευή παγίου περιουσιακού** (repair of fixed assets): Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν μόνο για συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ νομικών προσώπων. Η ανάλυση και τα παραδείγματα αφορούν αποκλειστικά νομικά πρόσωπα.

Για δαπάνες ανέγερσης ακινήτων και βελτιώσεων ή προσθηκών που πραγματοποιηθήκαν σε ακίνητο τρίτου από τον μισθωτή μετά την 1/1/2014 ισχύουν τα εξής:

Α) Ανέγερση ακινήτου σε έδαφος του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή ,ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο εξής:

-Ο εκμισθωτής που είναι ο κύριος του ακινήτου (Οικόπεδο) διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας κατασκευής του κτιρίου με τον ισχύοντα συντελεστή, η αξία αυτή προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή. Ο εκμισθωτής θα πρέπει να ενημερωθεί αναλυτικά, εμπρόθεσμα και εγγράφως για το ύψος της πραγματοποιηθείσας δαπάνης.

-Ο μισθωτής εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει τις δαπάνες ανέγερσης του κτιρίου μέσα στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν .

Παράδειγμα 1:

Η εταιρεία “ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ” εκμισθώνει οικόπεδο στην εταιρεία “ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ” η οποία ανεγείρει ακίνητο με δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την 1/1/2014 αξίας 100.000,00 .

Λογιστικός χειρισμός για την εταιρεία “ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ”

Θα πρέπει να εγγράψει στα βιβλία το κόστος κατασκευής που προκύπτει από τα βιβλία της εταιρείας “ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ” και να υπολογίσει αποσβέσεις βάσει του ισχύοντος συντελεστή .

Λογιστικός χειρισμός για την εταιρεία ‘ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ’

Θα πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις δαπάνες ανέγερσης που πραγματοποίησε μέσα στο φορολογικό έτος, για το συγκεκριμένο παράδειγμα 100.000,00.

B) Δαπάνες που γίνονται για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα ,ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο εξής:

-Οι δαπάνες αυτές (Βελτιώσεις και προσθήκες) προσαυξάνουν την αξία του παγίου κύριος του οποίου είναι ο εκμισθωτής , κατά συνέπεια ο εκμισθωτής αποσβένει τις δαπάνες αυτές με βάση τους συντελεστές απόσβεσης που προκύπτουν από την παράγραφο 4 του άρθρο 24 ν.4172/2013 και σε αυτή πρέπει να ενημερωθεί εμπρόθεσμα, αναλυτικά και εγγράφως ο εκμισθωτής.

-Ο μισθωτής δεν έχει δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις για τις δαπάνες βελτίωσης και προσθηκών του κτιρίου αφού δεν είναι κύριος του ακινήτου. Οι δαπάνες αυτές θα εκπέσουν κατά το έτος πραγματοποίησης τους , δηλαδή όλο το ποσό της δαπάνης θα πάει στο αποτέλεσμα στην χρήση που πραγματοποιήθηκε .

Παράδειγμα 2:

Η εταιρεία ‘ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ’ εκμισθώνει ακίνητο στην εταιρεία ‘ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ ‘ η οποία πραγματοποιεί δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες αξίας 15.000,00, οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται μετά την 1/1/2014.

Λογιστικός χειρισμός για την εταιρεία “ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ”

Θα πρέπει να εγγράψει στα βιβλία το κόστος των βελτιώσεων που προκύπτει από τα βιβλία της εταιρείας “ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ” και να υπολογίσει αποσβέσεις.

Λογιστικός χειρισμός για την εταιρεία “ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ”

Θα πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις δαπάνες βελτίωσης που πραγματοποίησε μέσα στο φορολογικό έτος , για το συγκεκριμένο παράδειγμα 15.000,00.

Για δαπάνες ανέγερσης ακινήτων και βελτιώσεων ή προσθηκών που πραγματοποιηθήκαν σε ακίνητο τρίτου από τον μισθωτή πριν την 1/1/2014 και εμφανίζουν αναπόσβεστο υπόλοιπο ισχύουν τα εξής:

Γ) Ανέγερση ακινήτου σε έδαφος του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο εξής :

- Ο εκμισθωτής θα πρέπει στις 31/12/2014 να αποσβέσει με τον ισχύοντα συντελεστή το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού 11.07 που υπάρχει στα βιβλία του μισθωτή την 1/1/2014.**
- Ο μισθωτής θα εκπέσει το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού 11.07 που υπάρχει στα βιβλία του την 1/1/2014 ισόποσα στα εναπομείναντα έτη μίσθωσης.**

Παράδειγμα 3:

Η εταιρεία ‘ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ’ έχει εκμισθώσει την 1/1/2010 και για 8 έτη οικόπεδο στην εταιρεία ‘ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ ‘ η οποία ανεγείρει ακίνητο με δαπάνες που πραγματοποιούνται την χρήση 2010 αξίας 100.000,00 οι σωρευμένες αποσβέσεις κατά την 01/01/2014 είναι 36.800,00 και η αναπόσβεστη αξία 63.200,00.

Λογιστικός χειρισμός για την εταιρεία ‘ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ’

Θα πρέπει να εγγράψει στα βιβλία το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας του ακινήτου που προκύπτει από τα βιβλία της εταιρείας ‘ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ ‘ κατά την 1/1/2014 (63.200,00) και να υπολογίσει αποσβέσεις βάσει του ισχύοντος συντελεστή.

Λογιστικός χειρισμός για την εταιρεία ‘ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΑΕ’

Για το φορολογικό έτος 2014 και τα επόμενα θα πρέπει να εκπέσει την αναπόσβεστη αξία του ακινήτου στον εναπομείναντα χρόνο της σύμβασης. Για το παράδειγμα μας θα πρέπει να εκπέσει $63.200,00/4=15.800,00$ για τα έτη 2014,2015,2016 και 2017.

Δ) Για τις δαπάνες που γίνονται για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο ίδιος με αυτόν της ανέγερσης κτιρίου

Για τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης δεν υπάρχει αλλαγή, (Λογαριασμός 62.07.01) και εκπίπτουν ανάλογα με την παραγωγικότητα τους (Άρθρα 22 και 24 ν.4172/2013) κατά τον χρόνο πραγματοποίησης τους και δεν εντάσσονται στα παραπάνω.

Τέλος θα πρέπει να επισημανθεί ότι λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων δεν μπορούν να εκπέσουν οι δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε άλλη χρήση εκτός από αυτήν που πραγματοποιούνται .Αν κάποιος επιλέξει να αποσβέσει (μέρος αυτών) κάνοντας χρήση συντελεστή θα απωλέσει το δικαίωμα της έκπτωσής τους.

Η εφαρμογή αυτών των διατάξεων θα προκαλέσει σωρεία δικαιολογημένων αντιδράσεων από τους εκμισθωτές, διότι πολλές βελτιώσεις που θα κάνει ο μισθωτής δεν είναι συμφωνημένες και διατυπωμένες στο μισθωτήριο.

Επίσης οι βελτιώσεις αυτές δεν δίνουν καμία υπεραξία στο ακίνητο και δεν έχουν οικονομικό όφελος για το μισθωτή. Παραθέτουμε ένα απλό παράδειγμα.

Μια εταιρεία (μισθωτής), εκμισθώνει ένα κτίριο γραφείων για δέκα (10) έτη και ο εκμισθωτής διαμορφώνει το χώρο με γυψοσανίδες ανάλογα με τις ανάγκες του τρεις (3) φορές κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Στο τέλος αυτής, όπως ρητά αναφέρεται στο συμφωνητικό μίσθωσης, καταστρέφει τις παρεμβάσεις και παραδίδει το κτίριο στην κατάσταση που το παρέλαβε.

Στη περίπτωση αυτή είναι προφανές ότι ο εκμισθωτής δεν είχε κανένα όφελος από τις βελτιώσεις, αντιθέτως προκαλείται ζημία από την φορολογική επιβάρυνση που προβλέπουν οι προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις.

Πάντως σε κάθε περίπτωση, μία προσέγγιση του εν λόγω θέματος όπως αυτή που ορίζεται στην ΠΟΛ.1088/17.4.2015, περί οδηγιών υποβολής δηλώσεων των φυσικών προσώπων, είναι πιο ορθολογική.

Η συγκεκριμένη ΠΟΛ ορίζει ότι «στην έννοια της ανέγερσης εμπίπτουν και οι επεκτάσεις ακινήτων κατόπιν έκδοσης άδειας ανέγερσης.

Για τον προσδιορισμό της αξίας της ανεγειρόμενης οικοδομής ή της αξίας βελτιώσεων ή επεκτάσεων μισθωμένης οικοδομής, απαιτείται η προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης του μισθωτή από την οποία να προκύπτει το ύψος των δαπανών που ανεγέρθηκαν και απορρέουν από τα επίσημα βιβλία του. Σε περίπτωση ελέγχου ή κατά την χειρόγραφη υποβολή, προσκομίζεται φωτοαντίγραφο αποδεικτικού μεταγραφής της δικαστικής απόφασης ή συμβολαίου κατά περίπτωση».

Με τον τρόπο αυτό κατ' αρχήν περιορίζεται-προσδιορίζεται η έννοια της επέκτασης και κατ' αντιστοιχία και με πιο διασταλτικό χαρακτήρα, θα μπορούσε να προσδιοριστεί πιο λεπτομερώς και πέραν του λογιστικού ορισμού, ο όρος της βελτίωσης σε υπάρχοντα κτίρια.

Τα όρια που τίθενται είναι σαφώς πιο κοντά στην έννοια της προσαύξησης της αξίας ενός κτιρίου, ενώ ιδιαίτερα σημαντικό είναι το γεγονός ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου μέσω μιας τέτοιας διαδικασίας, μπορεί να ελέγξει καλύτερα έως και ουσιαστικά να εγκρίνει ο ίδιος μία επέκταση – βελτίωση του κτιρίου.

Πηγή : Taxheaven Γιώργος Δαλιάνης