

## Οι αλλαγές στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων (Διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων)

Γεώργιος Στ. Αληφαντής

Διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής,  
Σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων POTAMITISVEKRIS

Οι επιχειρήσεις για να πραγματοποιήσουν το σκοπό τους, χρησιμοποιούν πάγια ή μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις κατά τρόπο διαρκή, με αποτέλεσμα τα οφέλη από τη χρήση τους να επεκτείνονται πέραν του ενός έτους. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με την πάροδο του χρόνου χάνουν την αξία τους είτε λόγω της χρησιμοποιήσεως τους είτε λόγω της παρόδου του χρόνου είτε λόγω της οικονομικής απαξίωσης.

Αυτή η απώλεια της αξίας των άνω μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων καταγράφεται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων μέσω των αποσβέσεων.

Σύμφωνα με τον επιστημονικό ορισμό των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ως εκ τούτου, εάν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αγοράστηκε από μια επιχείρηση με αξία κτήσεως ευρώ 100.000 και η διοίκηση της επιχείρησης εκτιμά: α) ότι θα το χρησιμοποιήσει για δέκα έτη (ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου) και β) στο τέλος της δεκαετίας θα έχει αξία ευρώ 10.000 (υπολειμματική αξία του παγίου την οποία εκτιμά ότι η επιχείρηση θα εισπράξει), τότε η αποσβεστέα αξία του παγίου είναι ευρώ  $(100.000 - 10.000 =) 90.000$ .

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο (φόρμουλα) που κατανέμει συστηματικά την αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο νόμος δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο (φόρμουλα) υπολογισμού των αποσβέσεων, αλλά όπως αναφέρουμε στη συνέχεια οι αποσβέσεις μπορεί να υπολογίζονται με διάφορους μεθόδους. Στο άνω παράδειγμα, βάσει της σταθερής μεθόδου, η ετήσια απόσβεση του μηχανήματος είναι ευρώ  $(90.000 : 10 \text{ έτη} =) 9.000$  ποσό με το οποίο πρέπει να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα χρήσεως της άνω επιχείρησης.

**Ο λογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός**

Κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων η καταγραφή των αποσβέσεων των παγίων είναι υποχρεωτική σύμφωνα με τις αρχές των Ε.Λ.Π.

Πιο συγκεκριμένα: οι οντότητες (ή επιχειρήσεις) έχουν υποχρέωση, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να ακολουθούν εκτός των άλλων, και την αρχή «της αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία». Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι

αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (άρθρο 17, παρ. 1, περ' δ, των Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 και ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 54, Γ. Αληφαντή, Ελεγκτική, έκδοση 2<sup>η</sup>, 2016 σελ. 223 κ.ε.).

Την ίδια αρχή απαιτεί και ο φορολογικός νόμος, εφόσον το πάγιο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια. Με το άρθρο 24, παρ. 5, του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4, του ίδιου άρθρου 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 του ίδιου άρθρου (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

## **1. Η σημαντική αλλαγή στη νομοθεσία για τις αποσβέσεις είναι ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να υπολογίζουν ταυτόχρονα λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις**

Από τις φορολογικές περιόδους οι οποίες αρχίζουν από 1.1.2015 και μετά οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α) Λογιστικές αποσβέσεις και β) Φορολογικές αποσβέσεις. Οι λογιστικές αποσβέσεις, ως έννοια, είναι διαφορετική από τις φορολογικές αποσβέσεις.

Τις προηγούμενες, του έτους 2015, διαχειριστικές χρήσεις, δεν υπήρχε διάκριση μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων, αλλά οι αποσβέσεις λογιστικές και φορολογικές ως έννοιες ταυτίζοντο και ενεργούντο συστηματικά και ομοιόμορφα με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές αποσβέσεων (άρθρο 43, παρ. 5, περ. δ, εδάφιο δεύτερο κωδ. Ν. 2190/1920 και παρ. 2.2.102, περ. 6 και 7 Ε.Γ.Λ.Σ.), δηλαδή εφαρμόζοντο οι διατάξεις της περ. στ' της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε., Γ. Αληφαντή, «Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως- Βάσει Ε.Λ.Π.», έκδοση 13<sup>η</sup>, 2015 σελ. 104 κ.ε.)

### **1.1 Λογιστικές αποσβέσεις**

Λογιστικές αποσβέσεις είναι αυτές οι οποίες πραγματοποιούνται βάσει λογιστικών εκτιμήσεων, δηλαδή των κρίσεων της διοίκησης της επιχείρησης σχετικά με τον προσδιορισμό της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου καθώς και της υπολειμματικής αξίας αυτού. Οι κρίσεις αυτές προκύπτουν από τις διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 75 και 158). Εάν επιχείρηση αγόρασε ένα μηχάνημα το ο-

ποίο κατά τη διάρκεια της ζωής του έχει προγραμματισθεί από τον κατασκευαστή να παράγει μέχρι 100.000 μονάδες ετοιμού προϊόντος και κατά τη διάρκεια των πρώτων δώδεκα μηνών λειτουργίας του παρήγαγε μονάδες 30.000, τότε η απόσβεση των πρώτων δώδεκα μηνών είναι το 30% της αξίας κτήσεως του.

### Μέθοδοι λογιστικής απόσβεσης

Η επιλογή της μεθόδου και του συντελεστού της λογιστικής απόσβεσης γίνεται, όπως προαναφέρουμε, κατά την κρίση της διοίκησης της επιχείρησης, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης οι οποίες είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 75 και 158 Γ. Αληφαντή, «Χρηματοοικονομική Λογιστική – Βάσει Ε.Λ.Π.», τόμος Β, έκδοση 4<sup>η</sup>, 2015 σελ. 46 κ.ε.,) σε αντίθεση με τις φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες διενεργούνται μόνο με τη σταθερή μέθοδο, όπως σημειώνουμε στη συνέχεια.

### Έναρξη λογιστικής απόσβεσης

Ο λογισμός της λογιστικής απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα - ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 78). Στο σημείο αυτό υπάρχει μια μικρή αντίθεση με τις φορολογικές αποσβέσεις όπως σημειώνουμε στη συνέχεια.

## 1.2 Φορολογικές αποσβέσεις

Φορολογικές αποσβέσεις είναι αυτές οι οποίες καθορίζονται από το άρθρο 24, του Ν. 4172/2013. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζεται το φορολογικό έξοδο της απόσβεσης το οποίο αφαιρείται από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές της επιχείρησης προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογικό κέρδος από την επιχειρηματική δραστηριότητά της. Οι νέες φορολογικές διατάξεις ισχύουν για φορολογικές περιόδους οι οποίες αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

### Έναρξη φορολογικής απόσβεσης

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 παρ. 4 του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

### Μέθοδοι φορολογικής απόσβεσης

Οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσε-

ων ενώ εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων (όπως π.χ. άρθρο 97 Ν. 1892/1990, άρθρο 26 Ν. 2093/1992, άρθρο 25 Ν. 2338/1995, άρθρο 2 Ν. 3755/2009, κ.λπ., Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

#### Αποσβέσεις εξόδων μεταλλευτικών ερευνών

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. 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

### 1.3 Μητρώο παγίων – Ενημέρωση με τις αποσβέσεις

Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παρ. 3, του άρθρου 5, του Ν. 4308/2014, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 79).

### 1.4 Παράδειγμα:

Βιομηχανία κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2015 χρησιμοποίησε ένα μηχάνημα για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων το οποίο αγόρασε την 30.12.2014 αντί ευρώ 105.000 και το οποίο έθεσε σε λειτουργία την 31.12.2014. Το μηχάνημα, βάσει των εκτιμήσεων της διοίκησης της βιομηχανίας έχει διάρκεια ωφέλιμης ζωή δεκαπέντε έτη και υπολειμματική αξία στο τέλος της ζωής του μηδέν με αποτέλεσμα η βιομηχανία να υπολογίσει για το έτος 2015: α) λογιστικές αποσβέσεις (105.000: 15=) ευρώ 7.000 και φορολογικές αποσβέσεις βάσει του συντελεστού 10% της παρ. 5, του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013 (105.000 X 10% =) ευρώ 10.500. Εάν υποθέσουμε ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2015 η άνω βιομηχανία φορολογείται με συντελεστή 29%, είχε έσοδα ευρώ 200.000, έξοδα (εκτός αποσβέσεων) ευρώ 173.000 τότε το λογιστικό αποτέλεσμα, μετά από το λογισμό των λογιστικών αποσβέσεων ευρώ 7.000, είναι κέρδος ευρώ 20.000. Κατά τη σύνταξη της φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2015, η άνω βιομηχανία θα υπολογίσει τα φορολογητέα κέρδη της ως εξής: Λογιστικά κέρδη ευρώ 20.000 πλέον ακύρωση λογιστικών αποσβέσεων ευρώ 7.000 μείον έκπτωση φορολογικών αποσβέσεων ευρώ 10.500 ίσον φορολογητέα κέρδη

ευρώ 16.500. Αναλογούν φόρος ( $16.500 \times 29\% =$ ) ευρώ 4.785. Η λογιστική εγγραφή της καταχώρησης του άνω φόρου εισοδήματος στα λογιστικά βιβλία της άνω βιομηχανίας εξαρτάται από το εάν η επιχείρηση εφαρμόζει τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. περί αναβαλλόμενης φορολογίας. Εάν τις εφαρμόζει, και υπό την προϋπόθεση ότι οι επιχειρήσεις που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (άρθρο 23, Ε.Λ.Π.) θα καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία, αφενός ως έξοδο της χρήσεως 2015 για φόρο εισοδήματος επί των κερδών ( $20.000 \times 29\% =$ ) ευρώ 5.800 και αφετέρου στις υποχρεώσεις: α) την υποχρέωση προς το δημόσιο για φόρο εισοδήματος 2015 ευρώ 4.785 και β) την υποχρέωση από αναβαλλόμενη φορολογία ( $7.000-10.500$ )  $\times 29\% = 1.015$  (Γ. Αληφαντή, «Χρηματοοικονομική Λογιστική – Βάσει Ε.Λ.Π.», τόμος Β, έκδοση 4η, 2015 σελ. 250 κ.ε.).

### **1.5 Η επιχείρηση για τον υπολογισμό των λογιστικών αποσβέσεων μπορεί να επιλέξει τους φορολογικούς συντελεστές**

Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογική βάση), όπως αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 77).

### **1.6 Αποσβέσεις πολύ μικρών οντοτήτων**

Σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1. περ. ζ, του Ν. 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16 δηλαδή, δύναται να εναλλακτικά να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, μπορούν να χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α) (1) έως και 3(α) (4) του άρθρου 18, του Ν. 4308/2014. Εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ: Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, ατομικές επιχειρήσεις, αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης, Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 5 και 10).

## **2. Η δεύτερη αλλαγή αφορά τις αποσβέσεις παγίων σε αδράνεια**

### **2.1 Λογιστικές αποσβέσεις παγίων σε αδράνεια**

Όπως αναφέρουμε ανωτέρω οι οντότητες, έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 1, περ' δ, των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014), κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να ακολουθούν εκτός των άλλων, και την εξής αρχή: αναγνώριση όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία. Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 54).

Επομένως, σύμφωνα με την ανωτέρω αρχή των Ε.Λ.Π., όταν ένα πάγιο είναι σε αδράνεια η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να λογίζει στην κατάσταση αποτελεσμάτων τις αποσβέσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, με τις οποίες πρέπει να ενημερώνει και το Μητρώο Παγίων οι οποίες οφείλονται στην απώλεια της αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω της παρόδου του χρόνου είτε λόγω της οικονομικής απαξίωσης.

### **2.2 Φορολογικές αποσβέσεις παγίων σε αδράνεια**

Με τις προηγούμενες του Ν. 4172/2013 φορολογικές διατάξεις, όταν το πάγιο ήταν σε αδράνεια και οι επιχειρήσεις, λόγω της αδράνειας, δεν υπολόγιζαν φορολογικές αποσβέσεις, έχαναν το δικαίωμα να υπολογίσουν αυτές στο μέλλον. Εννοείτε ότι στην περίπτωση αυτή, εάν υπολόγιζαν αποσβέσεις επί της αξίας κτήσεως, του σε αδράνεια ευρισκομένου παγίου, οι αποσβέσεις αυτές, φορολογικά, δεν εκπίπτοντο ως έξοδο από τα ακαθάριστα έξοδα των επιχειρήσεων και δηλώνονταν στη δήλωση φόρου εισοδήματος ως λογιστική διαφορά (Υπ. Οικονομικών Κ. 13237/πολ. 512/1974, Δ.Φ.Ν. 1974, σελ. 1133, Γ. Αληφαντής «Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως», έκδοση 13<sup>η</sup>, 2015, σελ. 109).

Με τις νέες φορολογικές διατάξεις του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013 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 (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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

Στην προκειμένη περίπτωση, το μητρώο παγίων, ενώ θα έχει ενημερωθεί με τις λογιστικές αποσβέσεις, όπως αναφέρουμε ανωτέρω, στη στήλη των φορολογικών αποσβέσεων θα αναγράφει «αδράνεια».

#### Περιοδική λειτουργία των παγίων

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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

#### Εποχιακή λειτουργία των παγίων.

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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

### **3. Η τρίτη αλλαγή αφορά τις αποσβέσεις των άυλων και ιδιαίτερα της υπεραξίας της επιχείρησης ή του Good-will**

#### **3.1 Έννοια άυλων περιουσιακών στοιχείων**

Σύμφωνα με τους ορισμούς των Ε.Λ.Π. «άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset)» είναι ένα εξατομικεύσιμο μη νομισματικό στοιχείο που δεν έχει υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με τη σχετική σύμβαση, περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωση.

β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα ή δεσμεύσεις.

Ειδικότερα, στα άυλα πάγια στοιχεία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων (Γ. Αληφαντής «Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως», έκδοση 13η, 2015, σελ. 158):

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις, ώστε να διασφαλίζεται ότι το σχετικό ποσό είναι ανακτήσιμο. Οι προϋποθέσεις είναι οι εξής:

β1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

β2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

β3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

### Έννοια ανάπτυξης

Σύμφωνα με τους ορισμούς των Ε.Λ.Π. 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.

### Λογιστική των υπό εξέλιξη δαπανών ανάπτυξης

Το μέρος των υπό εξέλιξη δαπανών ανάπτυξης καταχωρείται στο λογαριασμό 18.01 «Δαπάνες ανάπτυξης».

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25 των Ε.Λ.Π.

### Λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία

Χαρακτηριστικά παραδείγματα λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το λογισμικό, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας, ή το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών.

### Έξοδα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτουν, τα κατωτέρω κονδύλια:

α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).

β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.

γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης.

δ) Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

### 3.2 Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται με βάση τη διάρκεια ζωής τους

#### 3.2.1 Άυλα με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή όταν βάσει ανάλυσης όλων των σχετικών παραμέτρων προκύπτει ότι «δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οικονομικού οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο».

**Παράδειγμα:** Η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης, η οποία (επιχείρηση) είναι υγιής οικονομικά και παρουσιάζει ανάπτυξη ή σταθερή και επαρκή απόδοση, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη χρονικά ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα μπορούσε να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 78).

#### Απόσβεση άυλων με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά ελέγχονται για απομείωση ετησίως (άρθρο 18, παρ. 3 α 6, Ν. 4308/2014).

#### 3.2.2 Άυλα με περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή

Σε κάθε άλλη περίπτωση, από τις αναφερόμενες ανωτέρω (παρ. 3.2.1.), θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

#### Απόσβεση άυλων με ωφέλιμη οικονομική ζωή η οποία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα

Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων πάγιων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη.

**Παράδειγμα:** Η επιχείρηση κατέχει ένα άυλο που δεν έχει νομικά ή οικονομικά ωφέλιμη οικονομική ζωή μικρότερη των 10 ετών, δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν μπορεί ή δεν προτίθεται (π.χ. λόγω κόστους) να στοιχειοθετήσει ότι έχει απεριόριστη

ωφέλιμη οικονομική ζωή, το αποσβένει σε δέκα έτη (άρθρο 18, παρ. 3 α 6, Ν. 4308/2014, ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 78).

#### Απόσβεση άυλων με περιορισμένη οικονομική ζωή

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή, —που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κλπ παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη— αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (στο παράδειγμα στα 8 έτη) (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 σελ. 79).

### 3.3 Φορολογική απόσβεση άυλων

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης 10% του πίνακα της παρ. 4, του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013 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 διάταξης του άρθρου 24, του Ν. 4172/2013 για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015).

Το Υπ. Οικονομικών, αρχικά, είχε εκφράσει τη γνώμη ότι η απόσβεση της υπεραξίας (Goodwill) δεν εκπίπτει φορολογικά (Υπ. Οικονομικών πολ. 1080/1994, Λογιστής 1994, σελ. 780). Στη συνέχεια δόθηκε η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συμψηφίσουν μέχρι 31.12.2013 το Goodwill που δημιουργήθηκε κατά τη συγχώνευση επιχειρήσεων (άρθρο 29, Ν. 3092/2002, Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/ 2003, Λογιστής 2003, σελ. 577).

Σημειώνουμε ότι μέχρι 31.12.2013 τα δικαστήρια είχαν αποφανθεί ότι το Goodwill δεν εμπίπτει στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και ως εκ τούτου, δεν εκπίπτει φορολογικά (Σ.τ.Ε. 673/2012, Λογιστής 2012, σελ. 1022, με αντίθετη γνώμη της μειοψηφίας Γ. Αληφαντής «Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως», έκδοση 13<sup>η</sup>, 2015, σελ. 168).