

Γεώργιος Στ. Αληφαντής

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

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που γίνονταν μέχρι 31.12.2014 με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας (κυρίως των ακινήτων μέχρι 31.12.2012 με τα άρθρα 20 έως 27 του Ν. 2065/1992, των μηχανημάτων με το Ν.1731/1987, και των πλοίων των Ναυτιλιακών Ανωνύμων Εταιρειών τα οποία αναπροσαρμόστηκαν εφάπαξ μέχρι 31.12.2003 βάσει του άρθρου 12, του Ν. 3193/2003) έχει ως στόχο τη διόρθωση, λόγω του πληθωρισμού, της υποτιμημένης αξίας των παγίων, όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρείας (Ε.ΣΥ.Λ. 297/1998).

Ο πρώτος νόμος που εκδόθηκε για την αναπροσαρμογή των παγίων τα τελευταία πενήντα χρόνια είναι ο Α.Ν. 148/67. Από τότε μέχρι σήμερα, στις διάφορες αναπροσαρμογές των ακινήτων που επακολούθησαν, το Υπουργείο Οικονομικών έδωσε διάφορες λύσεις και, συγχρόνως, τα δικαστήρια έκριναν ορισμένα αμφισβητούμενα θέματα αναπροσαρμογής των ακινήτων («Αποτίμηση-Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ακινήτων, χρεογράφων, βιολογικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων» Γ. Αληφαντή, έκδοση Διπλογραφία, Αθήνα 2017, σελ. 204).

Το έτος 2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308/2014 με τίτλο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Ε.Λ.Π.) με τον οποίο έγινε η πλήρης ενσωμάτωση της «Λογιστικής Οδηγίας» 34/2013, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουλίου 2013. Με την Οδηγία αυτή τα κράτη – μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την αποτίμηση - επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 του Ν. 4308/2014, εισάγει τη δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης επιχείρησης, με απόφαση της διοίκησής της.

Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, του Ν. 4308/2014, εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Τα επιλέξιμα στοιχεία για την αποτίμηση-επιμέτρηση στην εύλογη αξία, σύμφωνα με το άρθρο 24, του Ν. 4308/2014 αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού («Αποτίμηση-Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ακινήτων, χρεογράφων, βιολογικών

και λοιπών περιουσιακών στοιχείων» Γ. Αληφαντή, έκδοση Διπλογραφία, Αθήνα 2017, σελ. 10).

α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

β) Επενδυτικά ακίνητα.

γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.

δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).

ε) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

στ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

ζ) Παράγωγα για αντιστάθμιση.

Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων).

Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν τους κανόνες αποτίμησης-επιμέτρησης στην εύλογη αξία σε δύο περιπτώσεις: α) κατά την πρώτη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014), και β) μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης των άνω κονδυλίων μετά την πρώτη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με το άρθρο 24, του Ν. 4308/2014.

Οι διαφορές των νέων διατάξεων του άρθρου 24, του Ν. 4308/2014, με τις μέχρι 31.12.2014 ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 ως προς την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων.

Ως προς την αποτίμηση-επιμέτρηση των ακινήτων στην εύλογη αξία τους, οι διαφορές των νέων διατάξεων του άρθρου 24, του Ν. 4308/2014, με τις μέχρι 31.12.2014 ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 είναι οι εξής:

α) Με τα Ε.Λ.Π. τα ακίνητα των επιχειρήσεων διαχωρίζονται σε δύο κατηγορίες: ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά. Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναπροσαρμόσουν, δηλαδή να αποτιμήσουν-επιμετρήσουν στην εύλογη αξία, χωριστά κάθε μία από τις δύο αυτές κατηγορίες. Στην περίπτωση αυτή, θα αποτιμήσουν-επιμετρήσουν στην εύλογη αξία το σύνολο των ακινήτων της κατηγορίας και όχι επιλεκτικά ορισμένα. Επίσης, έχουν τη δυνατότητα να αποτιμήσουν-επιμετρήσουν στην εύλογη αξία μόνο τα ακίνητα της μία από τις δύο κατηγορίες.

Αντιθέτως, από τις διατάξεις του Ν. 2065/1992, η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ήταν υποχρεωτική για το σύνολο των ακινήτων κυριότητας της επιχείρησης, με εξαίρεση τα ακίνητα τα οποία είχαν αποκτήσει με χρηματοδοτική μίσθωση.

- β) Με τα Ε.Λ.Π. η αποτίμηση-επιμέτρηση στην εύλογη αξία εκτιμάται τουλάχιστον των ιδιοχρησιμοποιούμενων ανά τετραετία (των επενδυτικών ανά διετία) και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται κάθε τέσσερα έτη, ήταν υποχρεωτική και η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου δεν μπορούσε να υπερβεί την αντικειμενική (φορολογική) αξία αυτού.

- γ) Με τα Ε.Λ.Π. η εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων και των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Με τις διατάξεις του Ν.2065/1992, η αναπροσαρμογή πραγματοποιείται με συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται με Υπουργική απόφαση ανάλογα του έτους κτήσης του ακινήτου.

- δ) Με τα Ε.Λ.Π τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή (τα επενδυτικά δεν υπόκεινται σε απόσβεση). Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία. Τις ίδιες απόψεις με τα Ε.Λ.Π., σχετικά με τις αποσβέσεις της αξίας κτήσεως των αναπροσαρμοσμένων ακινήτων, με εξαίρεση τα επενδυτικά, ανέφεραν και οι διατάξεις του Ν. 2065/1992, με μόνη διαφορά ότι οι λογιστικές αποσβέσεις υπολογίζοντο με τους συντελεστές της φορολογικής νομοθεσίας.

- ε) Με τα Ε.Λ.Π. ο λογιστικός χειρισμός των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο. Συγκεκριμένα, κατά περιουσιακό στοιχείο:

- i. οι θετικές διαφορές αποτίμησης-επιμέτρησης αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.
- ii) οι αρνητικές διαφορές αποτίμησης-επιμέτρησης πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης του ίδιου στοιχείου, και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται η ζημιά αποτίμησης-επιμέτρησης ενός ακινήτου να συμψηφίσει κέρδος (διαφορά) αποτίμησης-επιμέτρησης της καθαρής θέσης άλλου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (και πολύ περισσότερο άλλου στοιχείου).

Εξυπακούεται ότι σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο που περιλαμβάνει οικόπεδο και κτήριο απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθηση αυτών.

Επίσης, οι διαφορές αποτίμησης-επιμέτρησης στην εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992, οι θετικές διαφορές λόγω της αναπροσαρμογής καταχωρούντο στο λογαριασμό της καθαρής θέσης των επιχειρήσεων «Διαφορά αναπροσαρμογής λοιπών περιουσιακών στοιχείων».

στ) Οι θετικές διαφορές αποτίμησης-επιμέτρησης λόγω της αποτίμησης των ακινήτων στην εύλογη αξία δεν φορολογούνται κατά το χρόνο της αποτίμησης αυτής, επειδή τα έσοδα και τα κέρδη λόγω αποτίμησης στην εύλογη αξία δεν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, αλλά θα φορολογηθούν στο μέλλον όταν καταστούν οριστικά είτε όταν το ακίνητο πωληθεί είτε για τα κτίρια μέσω των αποσβέσεων («Αποτίμηση-Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ακινήτων, χρεογράφων, βιολογικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων» Γ. Αληφαντή, έκδοση διπλογραφία Αθήνα 2017,σελ. 38 κ.ε.).

Με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992, οι θετικές διαφορές λόγω της αναπροσαρμογής φορολογούνται με συντελεστή 2% για την υπεραξία των γηπέδων και 8% για την υπεραξία των κτιρίων.

ζ) Με τα Ε.Λ.Π. οι θετικές διαφορές αποτίμησης-επιμέτρησης όταν καταστούν οριστικές, τότε φορολογούνται και το καθαρό, μετά τη φορολογία ποσό αυτών, μεταφέρεται στο υπόλοιπο εις νέον προσαυξάνοντας τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή μειώνοντας της ζημίες προηγούμενων χρήσεων. Με τις διατάξεις του Ν.2065/1992, οι θετικές διαφορές λόγω της αναπροσαρμογής, αρχικά συμψηφίζοντο με τις υπάρχουσες λογιστικές ζημίες και το υπόλοιπο κεφαλαιοποιείτο εντός δύο ετών από το έτος της αναπροσαρμογής. Εάν η επιχείρηση κατά τα επόμενα πέντε έτη διαλύετο ή μείωνε το κεφάλαιό της τότε φορολογείτο η κεφαλαιοποιηθείσα υπεραξία.

η) Μέχρι 31.12.2014, οι διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, για την λογιστική αποτύπωση της αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων περιελάμβαναν τους εξής δύο λογαριασμούς της καθαρής θέσης των επιχειρήσεων: α) Διαφορά από την αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων και β) Διαφορά αναπροσαρμογής λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Από 1.1.2015 βάσει των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, οι λογαριασμοί της Καθαρής Θέσης περιλαμβάνουν, εκτός, των άλλων, και το λογαριασμό 44 «Διαφορές εύλογης αξίας» («Αποτίμηση-Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ακινήτων, χρεογράφων, βιολογικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων» Γ.Αληφαντή, έκδοση διπλογραφία Αθήνα 2017, σελ. 149).