

Σ.Λ.Ο.Τ. αριθ. πρωτ.: 1155 ΕΞ 27.7.2015

Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τόκων κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και του Ν.4172/2013

Αθήνα, 27.7.2015

Αριθμ. Πρωτ.: 1155 ΕΞ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΛΤΕ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

(ΣΛΟΤ)

Βουλής 7, 5ος όροφος 10562 Αθήνα

Τηλέφωνο : 210-3242648 (εσωτ. 214)

Fax : 210-3234141

www.elte.org.gr

ΘΕΜΑ: «Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τόκων κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και του Ν.4172/2013.»

ΕΡΩΤΗΜΑ

Σχετικά με το ως άνω θέμα, θα θέλαμε να θέσουμε υπόψη σας τα εξής:

Α. Πραγματικά περιστατικά

Εταιρείες πελάτες μας οι οποίες δραστηριοποιούνται σε ποικίλους τομείς πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών (βιομηχανικές, εμπορικές, ξενοδοχειακές κλπ.) για το σκοπό της χρηματοδότησης της απόκτησης / κατασκευής παγίων στοιχείων (κτιρίων, κατασκευών, εγκαταστάσεων, βιομηχανικών και ειδικών εγκαταστάσεων κλπ.) προβαίνουν σε σύναψη δανειακών συμβάσεων. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η κατασκευή των παγίων στοιχείων διαρκεί για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Μέχρι 31-12-2014, οι Εταιρείες καταχωρούσαν τους τόκους των ως άνω δανείων στο λογαριασμό λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης ως τόκους κατασκευαστικής περιόδου. Επισημαίνεται ότι οι Εταιρείες δεν έχουν μέχρι σήμερα προβεί σε διενέργεια αποσβέσεων, δεδομένου ότι δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί και αρχίσει η παραγωγική λειτουργία των υπό εξέταση παγίων στοιχείων τους.

Ενόψει των μεταβολών στη νομοθεσία τόσο σε ό,τι αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με το Ν. 4308/2014 («Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις») με ισχύ από 01-01-2015, όσο και σε σχέση με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με το Ν. 4172/2013 με ισχύ από 01-01-2014, προέκυψε το ερώτημα ποιός θα είναι ο ορθός λογιστικός και φορολογικός χειρισμός των ως άνω τόκων κατασκευαστικής περιόδου που θα πρέπει να εφαρμοστεί από τις ως άνω Εταιρείες από 01-01-2015 και εφεξής.

Επί του θέματος αυτού, παραθέτουμε κατωτέρω αναλυτικά τις απόψεις μας.

Β. Νομοθετικό Πλαίσιο

Β.1. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Νόμος 4308/2014

Σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 2 («Πρώτη Εφαρμογή») του Ν.4308/2014 (εφεξής «Ε.Λ.Π.»),

«Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κεφαλαίων 4 έως 7 αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου».

Περαιτέρω, με το άρθρο 28 των Ε.Λ.Π. («Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών») ορίζονται τα εξής:

«1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου».

2. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 37 («Πρώτη Εφαρμογή») παρ. 5 των Ε.Λ.Π.:

«Κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους».

Σύμφωνα με την περ. θ' της παρ.12 του άρθρου 25 («Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων») των Ε.Λ.Π.:

«...Τα έξοδα [της κατάστασης αποτελεσμάτων] περιλαμβάνουν, [μεταξύ άλλων]... τους τόκους και τα συναφή έξοδα».

Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 13 του ως άνω άρθρου:

«Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό

του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων των Ε.Λ.Π.».

Σύμφωνα, δε με τον ορισμό που παρατίθεται από το Παράρτημα Α των Ε.Λ.Π.:

«Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets) είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου».

Σε σχέση με τη διενέργεια αποσβέσεων από λογιστικής πλευράς, σύμφωνα με την περ. α.1, της παρ. 3 του άρθρου 18 («Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία – Προσαρμογή αξιών – Αποσβέσεις) των Ε.Λ.Π.:

«Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του».

Επισημαίνεται ότι στα Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, η οποία προβλεπόταν από το προϊσχύον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.ΛΣ.), ως εξής:

«Εξοδα πολυετούς απόσβεσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά».

B.2. Φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων με το Ν.4172/2013

Οι κανόνες διενέργειας αποσβέσεων προβλέπονται από το άρθρο 24, του Ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου, ο συντελεστής απόσβεσης της κατηγορίας ενεργητικού επιχείρησης που σχετίζεται με κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) ανέρχεται σε 4%, ενώ για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης ανέρχεται σε 10%.

Σύμφωνα με την παρ.5 του ως άνω άρθρου ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 6 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.

Για την κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την ΠΟΛ.1073/2015, σύμφωνα με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής (παρ. 5γ):

«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...».

Β.3. Υποκεφαλαιοδότηση – άρθρο 49 Ν. 4172/2013

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 49, με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου, ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

Το Υπουργείο Οικονομικών για την παροχή οδηγιών για την εφαρμογή του άρθρου 49 εξέδωσε την ΠΟΛ.1037/2015, σύμφωνα με την οποία διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, στις δαπάνες τόκων δεν περιλαμβάνονται τυχόν τόκοι που κεφαλαιοποιούνται.

Γ. Ερώτημα

Ενόψει των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και των σχετικών νομοθετικών διατάξεων, κατά την άποψή μας θα πρέπει να εφαρμοστεί η ακόλουθη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση σε σχέση με τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου:

1. Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 και εφεξής

1.1. Λογιστική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 12 και 13 και 18 παρ. 3 α.1. των Ε.Λ.Π., οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου από 01-01-2015 και εφεξής θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του παγίου και θα υπόκεινται σε απόσβεση ως μέρος του κόστους του παγίου συνολικά με έναρξη όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

1.2. Φορολογική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 και τις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1073/2015, στο κόστος του παγίου μπορεί να περιλαμβάνονται και οι τόκοι δανείου, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (ή Δ.Λ.Π. κατά περίπτωση) και οι Εταιρείες θα υπολογίσουν αποσβέσεις στη συνολική αξία του παγίου από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αυτό θα χρησιμοποιηθεί ή τεθεί σε υπηρεσία με συντελεστή 4%.

2. Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου έως 31-12-2014

2.1. Λογιστική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 37 παρ. 2 και 28 των Ε.Λ.Π., δεδομένου ότι η Εταιρείες δεν έχουν θέσει σε λειτουργία το πάγιο και συνεπώς δεν έχει ξεκινήσει να διενέργεια αποσβέσεων, είναι υποχρεωμένες να αλλάξουν αναδρομικά τη λογιστική τους πολιτική σε ό,τι αφορά τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου έως 31-12-2014, ώστε να εμφανίσουν στις οικονομικές τους καταστάσεις (2014, 2015) την αξία του παγίου ενιαία με τρόπο ώστε να ικανοποιείται η αρχή της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Για το λόγο αυτό, πρακτικά, το σύνολο των τόκων κατασκευαστικής περιόδου θα προσανξήσει το λογαριασμό του παγίου, όπου και μόνο θα απεικονίζεται εφεξής το σύνολο του κόστους του παγίου.

Η δε διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 των Ε.Λ.Π. περί δυνατότητας των επιχειρήσεων να συνεχίσουν να εμφανίζουν στον ισολογισμό τους μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 κονδύλια που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης των Ε.Λ.Π., αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, μέχρι την ολοσχερή

απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους, αφορά μόνο εκείνες τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει τη χρήση παγίων, συνεπώς τη διενέργεια αποσβέσεων έως 31-12-2014.

2.2. Φορολογική αντιμετώπιση

Θα ισχύσει η ίδια φορολογική αντιμετώπιση όπως παραπάνω υπό 2.1., δηλαδή οι Εταιρείες θα υπολογίσουν αποσβέσεις στη συνολική αξία του παγίου από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου αυτό θα χρησιμοποιηθεί ή τεθεί σε υπηρεσία με συντελεστή 4%.

Επισημαίνεται ότι αν και με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, φαίνεται καταρχήν ότι για τη χρήση από 01-01-2014 έως 31-12-2014 θα υπήρχε η υποχρέωση να διενεργηθεί απόσβεση με συντελεστή 10% επί των τόκων κατασκευαστικής περιόδου ως εξόδων πολυετούς απόσβεσης, ωστόσο, οι Εταιρείες δε διενέργησαν τέτοια απόσβεση, καθόσον θεωρούμε ότι σε τέτοια περίπτωση θα υφίστατο ζήτημα ως προς την εκπεσιμότητα του αντίστοιχου εξόδου βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2014, εφόσον το πάγιο στο οποίο αφορούν δεν έχει ολοκληρωθεί ώστε να τεθεί σε λειτουργία εντός του 2014.

3. Υποκεφαλαιοδότηση

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι τόκοι κατασκευαστικοί περιόδου κεφαλαιοποιούνται και ενσωματώνονται στην αξία του παγίου, ως εκ τούτου απεκδύονται τη φύση τους ως εξόδου τόκων αυτοτελώς. Συνεπώς, οι εν λόγω τόκοι δε θα ληφθούν υπόψη για σκοπούς άρθρου 49 ούτε κατά το έτος της κεφαλαιοποίησης τους, αλλά ούτε και στα έτη κατά τα οποία θα διενεργούνται αποσβέσεις επί του παγίου, μέρους του οποίου θα αποτελούν και οι τόκοι.

Παρακαλούμε για την επιβεβαίωση εκ μέρους σας του ως άνω προτεινόμενου χειρισμού, άλλως για την τοποθέτηση και τις οδηγίες της Υπηρεσίας σας επί του θέματος.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Λογιστικός χειρισμός τόκων δανεισμού

Με βάση το άρθρο 18 παρ. 2 (δ) του Ν. 4308/2014, «το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό». Βάσει της εν λόγω ρύθμισης, η κεφαλαιοποίηση των τόκων δανεισμού που αναλογούν σε πάγια κατά την κατασκευαστική περίοδο, είναι προαιρετική, κατά την κρίση της επιχείρησης, και συνεπώς η διοίκηση, κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου πρέπει να επιλέξει λογιστική πολιτική, δηλαδή αν θα κεφαλαιοποιεί τους τόκους των δανείων της κατασκευαστικής περιόδου, ή αν θα τους αναγνωρίζει ως έξοδα. Σημειώνεται ότι οι ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να κεφαλαιοποιούν τόκους ορισμένων μόνο στοιχείων μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής και να εξοδοποιούν τους τόκους των υπολοίπων.

A. Επιλογή κεφαλαιοποίησης των τόκων

Στην περίπτωση που η επιχείρηση επιλέξει, ως λογιστική πολιτική, την κεφαλαιοποίηση των τόκων, παρέχονται δύο επιλογές κατά την πρώτη εφαρμογή του ν. 4308/2014:

α) η αναδρομική τακτοποίηση, δηλαδή μεταφορά των τόκων στην αξία του παγίου κατά την ημερομηνία μετάβασης 01.01.2014, ως εάν η εν λόγω πολιτική να εφαρμοζόταν ανέκαθεν (άρθρο 37 παρ. 2 του Ν. 4308/2014).

β) το ποσό των τόκων δανεισμού που εμφανίζεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης βάσει των προβλέψεων του ΕΓΛΣ κατά την 31.12.2014, να παραμένει στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού και να αποσβεσθεί βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 37 και δε σχετίζεται με το αν τα εν λόγω στοιχεία είχαν αρχίσει να αποσβένονται ή όχι.

B. Επιλογή αναγνώρισης των τόκων δανεισμού της κατασκευαστικής περιόδου στα αποτελέσματα

Ομοίως, στην περίπτωση αυτή από το νόμο παρέχονται δύο επιλογές κατά την πρώτη εφαρμογή του:

α) η αναδρομική τακτοποίηση, δηλαδή μεταφορά των ήδη κεφαλαιοποιημένων τόκων στα αποτελέσματα εις νέον κατά την ημερομηνία μετάβασης (01.01.2014), ως εάν η εν λόγω πολιτική της εξοδοποίησης να εφαρμοζόταν ανέκαθεν (άρθρο 37 παρ. 2 του Ν. 4308/2014).

β) το ποσό των τόκων δανεισμού που εμφανίζεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης βάσει των προβλέψεων του ΕΓΛΣ κατά την 31.12.2014, να παραμένει στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού και να αποσβεσθεί βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 37 και δε σχετίζεται με το αν τα εν λόγω στοιχεία είχαν αρχίσει να αποσβένονται ή όχι.

Σε κάθε περίπτωση οι τόκοι δανεισμού που προκύπτουν μετά την 01.01.2015 και αφορούν κατασκευαστική περίοδο παγίων, αναγνωρίζονται βάσει της επιλεγείσας πολιτικής, είτε σε αύξηση του κόστους κτήσης των σχετικών παγίων, είτε στα αποτελέσματα ως έξοδο.

Για το φορολογικό χειρισμό των ανωτέρω θεμάτων αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.

ΤΑ ΜΕΛΗ

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ