

# Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

## ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΙΤΛΟ

ΣΛΟΤ Αρ.Πρωτ.: 2256 ΕΞ/22.11.2018  
Αθήνα, 22.11.2018

Αρ. Πρωτ.: 2256 ΕΞ  
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.  
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 2256/2018

**ΘΕΜΑ: Λογιστικός χειρισμός προεξόφλησης συμβάσεων πώλησης και επαναμίσθωσης ακινήτων.**

### ΕΡΩΤΗΜΑ

Ανώνυμη Ξενοδοχειακή εταιρία έχει συνάψει συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης ακινήτων (Sales & Lease back) με εταιρία Leasing πριν την 01.01.2014 οι οποίες λήγουν μεταξύ των ετών 2023 έως 2026 και τις οποίες επιθυμεί να εξοφλήσει πλήρως εντός του έτους 2018. Η επιχείρηση αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες συμβάσεις έως τώρα σαν λειτουργικές εκπίπτωντας τα μισθώματα από τα φορολογητέα έσοδα της, χωρίς να αναγνωρίζει για έκπτωση το τμήμα που αναλογεί στο μέρος του οικοπέδου.

Ερωτήματα

1. Πώς θα αντιμετωπιστεί λογιστικά το συνολικό ποσό των καταβολών που θα γίνουν για την πρόωρη εξόφληση της κάθε σύμβασης από την εταιρία;
2. Μπορεί η εταιρία να παγιοποιήσει τα ακίνητα που θα περάσουν στην κατοχή της μετά την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων με εκτίμηση της εύλογης αξίας τους από ανεξάρτητο εκτιμητή;

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την παράγραφο 37.5.2 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του [Ν. 4308/2014](#) παρέχεται η δυνατότητα για περιουσιακά στοιχεία, οι συναλληγές των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία έναρξης της περιόδου πρώτης εφαρμογής και πληρούν τα κριτήρια καταχώρισης του [νόμου 4308/2014](#), αλλά δεν καταχωρίζονται με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να λογιστικοποιούνται εφεξής βάσει των προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, για το χρονικό διάστημα που προβλέπεται από αυτή τη νομοθεσία. Ειδικότερα, για τις υπάρχουσες κατά την 01.01.2014 συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι οποίες με την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του [Ν. 2238/1994](#) αντιμετωπιζόνταν ως λειτουργικές μισθώσεις, παρέχεται (από την [παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013](#)) η δυνατότητα να συνεχίσουν να λογιστικοποιούνται ως λειτουργικές μέχρι την 31.12.2018. Οι συμβάσεις αυτές από 1.1.2019 και εφεξής θα λογιστικοποιούνται ως συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης με καταχώριση του υποκείμενου πάγιου περιουσιακού στοιχείου και της αντίστοιχης υποχρέωσης που αντιπροσωπεύει την χρηματοδότηση του στοιχείου αυτού. Διευκρινίζεται ότι η παράγραφος 18 του άρθρου 72, αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου, η οποία καταργήθηκε με την παράγραφο 58 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα. Κατόπιν αυτού έχουμε την γνώμη ότι οι προαναφερόμενες συμβάσεις πρέπει να λογιστικοποιούνται ως συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης από 1.1.2018 και όχι από 1.1.2019.

Στο εδάφιο γ της [παραγράφου 5 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014](#) αναφέρεται ότι «πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια επαναμίσθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, λογιστικά αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβληθέντα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο. Τα πωληθέντα στοιχεία συνεχίζουν να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία.».

Με βάση την προϊσχύουσα φορολογική νομοθεσία του [Ν. 2238/1994](#), στην περίπτωση πώλησης περιουσιακού στοιχείου που στη συνέχεια επαναμίσθώνεται με χρηματοδοτική μίσθωση, το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έπρεπε να διαγράφεται από τα λογιστικά βιβλία του πωλητή (μισθωτή) και με το ποσό της διαφοράς (κέρδους) μεταξύ του ποσού του ληφθέντος δανείου και της λογιστικής (αναπόσβεστης) αξίας του στοιχείου έπρεπε να σχηματίζεται ισόποσο ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό.

Από το ερώτημα διαπιστώνουμε ότι η εταιρεία επιθυμεί να διακόψει τη μίσθωση κατά το έτος 2018, καταβάλλοντας όλα τα υπολειπόμενα μισθώματα και να αποκτήσει εκ νέου τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Η δυνατότητα αποτιμής των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους και η εφεξής χρησιμοποίηση της αξίας αυτής ως τεκμαρτού κόστους κτήσεως παρασχέθηκε μόνο για την ημερομηνία μετάβασης στα Ε.Λ.Π. (1.1.2014).

Στην περίπτωση που η εταιρεία σας επιθυμεί να παρακολουθεί όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα στο αποσβέσιμο κόστος τους θα αντιμετωπίσει τη συναλληγή της επαναπόκτησης ως μεταβολή λογιστικής αρχής, η οποία απαιτεί την αναδρομική επαναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο τέλος της συγκριτικής περιόδου θα απεικονίσει τα ακίνητα που θα περιέλθουν στην κατοχή της μετά την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων, στην αξία που αυτά θα είχαν την ημερομηνία αυτή αν η εταιρεία εφάρμοζε ανέκαθεν τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., και τις υφιστάμενες την ίδια ημερομηνία δανειακές υποχρεώσεις. Η διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων και των αντίστοιχων υποχρεώσεων θα διαχωριστεί σε σωρευμένο κατά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου ποσό, το οποίο θα απεικονιστεί στο λογαριασμό της καθαρής θέσης 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» και το υπόλοιπο που αφορά τη συγκριτική περίοδο θα απεικονιστεί ως έσοδο στα αποτελέσματα της συγκριτικής περιόδου. Στην τρέχουσα περίοδο θα απεικονιστούν οι προκύπτουσες μεταβολές, όπως αποσβέσεις κτηρίων, τόκοι δανείων, αναστροφή καταβληθέντων στην περίοδο μισθωμάτων και διαγραφή της υποχρέωσης.

Για την κατανόηση της περιπτώσεως αυτής, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

**Δεδομένα**

Την 1.1.2012 η εταιρεία συνήψε σύμβαση πωλήσεως και επαναμίσθωσης ακινήτου με εταιρεία leasing για ποσό € 500.000. Η σύμβαση είναι δεκαετούς διάρκειας και λήγει την 31.12.2021. Το ποσό της συμβάσεως θα εξοφληθεί με δέκα ετήσιες δόσεις των € 60.000, καταβλητέες στο τέλος κάθε έτους. Το ακίνητο είχε αγοραστεί την 1.1.2008, αντί € 500.000. Το ποσό αυτό διαχωρίστηκε σε κόστος οικοπέδου € 80.000 και κόστος κτηρίου € 420.000. Το κτήριο, με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, αποσβένονταν με ετήσιο συντελεστή 5%. Η εταιρεία αποσβένει τα ιδιοχρησιμοποιούμενα κτήρια με συντελεστή 2%. Η εταιρεία αποφάσισε την πρόωγη εξόφληση της σύμβασης την 31.12.2018.

**Ζητείται**

1. Να υπολογιστεί το κέρδος από την πώληση του ακινήτου με το οποίο σχηματίστηκε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό.
2. Να καταρτιστεί ο πίνακας τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως του δανείου με τη μέθοδο του πραγματικού (αποτελεσματικού) επιτοκίου, προκειμένου να προσδιοριστεί το ανεξόφλητο υπόλοιπο του δανείου την 31.12.2017 και την 31.12.2018.
3. Να υπολογιστεί η αξία του γηπέδου και του κτηρίου την 31.12.2017 και την 31.12.2018.
4. Να διενεργηθούν οι προσήκουσες λογιστικές εγγραφές την 31.12.2018.
5. Να καταρτιστεί ο πίνακας αναδρομικής επαναδιατύπωσης που θα παρατεθεί στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Απάντηση**

1. Το κέρδος από την πώληση του ακινήτου με το οποίο σχηματίστηκε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται ως εξής:

Αξία κτήσεως κτηρίου		420.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι 31.12.2011	$420.000 \times 5\% \times 4 =$	84.000,00
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2011		336.000,00
Αξία οικοπέδου 31.12.2011		80.000,00
Αξία ακινήτου 31.12.2011		416.000,00
Αξία πωλήσεως (ποσό δανείου)		500.000,00
Κέρδος από την πώληση		84.000,00

2. Το πραγματικό επιτόκιο του δανείου υπολογίστηκε σε 3,46015379965333%.

Οι τόκοι κάθε έτους υπολογίζονται με την εφαρμογή του πραγματικού επιτοκίου στο εκάστοτε αναπόσβεστο υπόλοιπο του δανείου.

Ο πίνακας τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως του δανείου έχει ως ακολούθως:

<b>Πίνακας τοκοχρεολυτικής αποσβέσεως δανείου</b>				
<b>Ημερομηνία</b>	<b>Δόσεις</b>	<b>Τόκος</b>	<b>Κεφάλαιο</b>	<b>Υπόλοιπο</b>
1/1/2012				500.000,00
31/12/2012	60.000,00	17.300,77	42.699,23	457.300,77
31/12/2013	60.000,00	15.823,31	44.176,69	413.124,08
31/12/2014	60.000,00	14.294,73	45.705,27	367.418,81
31/12/2015	60.000,00	12.713,26	47.286,74	320.132,07
31/12/2016	60.000,00	11.077,06	48.922,94	271.209,13
31/12/2017	60.000,00	9.384,25	50.615,75	220.593,38
31/12/2018	60.000,00	7.632,87	52.367,13	168.226,25
31/12/2019	60.000,00	5.820,89	54.179,11	114.047,14
31/12/2020	60.000,00	3.946,21	56.053,79	57.993,35
31/12/2021	60.000,00	2.006,65	57.993,35	0
	<b>600.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>500.000,00</b>	

Από τον πίνακα προκύπτει ότι το ανεξόφλητο υπόλοιπο του δανείου ανέρχεται την 31.12.2016 σε € 271.209,13, την 31.12.2017 σε € 220.593,38 και την 31.12.2018 σε € 168.226,25.

3. Η αξία του οικοπέδου την 31.12.2016, την 31.12.2017 και την 31.12.2018 θα ταυτίζεται με την αρχική αξία κτήσεώς του, ήτοι € 80.000. Η αξία του κτηρίου την 31.12.2016, την 31.12.2017 και την 31.12.2018 υπολογίζεται ως ακολούθως:

Αξία κτήσεως κτηρίου		420.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι 31.12.2016	$420.000 \times 2\% \times 9 =$	75.600,00
		344.400,00
Αποσβέσεις χρήσεως 2017	$420.000 \times 2\% =$	8.400,00
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2017		336.000,00
Αποσβέσεις χρήσεως 2018	$420.000 \times 2\% =$	8.400,00
Αναπόσβεστη αξία 31.12.2018		327.600,00

4. Οι προσήκουσες λογιστικές εγγραφές την 31.12.2018 έχουν ως ακολούθως:

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
10.00.00	Γήπεδα – Οικόπεδα ιδιοχρησιμοποιούμενα	80.000,00	
11.00.00	Κτήρια – Εγκαταστάσεις κτηρίων		
	ιδιοχρησιμοποιούμενα	420.000,00	
65.60	Τόκοι και έξοδα από συμβάσεις χρηματοδοτικής		
	μισθώσεως	7.632,87	
66.01.00.00	Αποσβέσεις κτηρίων - εγκαταστάσεων κτηρίων		
	ιδιοχρησιμοποιούμενων	8.400,00	
11.99.00.00	Αποσβεσμένα κτήρια - εγκαταστάσεις κτηρίων		
	ιδιοχρησιμοποιούμενα		92.400,00
38	Χρηματικά διαθέσιμα		168.226,25
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		195.406,62
62.04.11	Ενοίκια μισθώσεως leasing ακινήτων		60.000,00
	Επαναπόκτηση ακινήτου και εξόφληση δανείου	516.032,87	516.032,87

Κ.Α.	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
41.90.01	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα		
	της φορολογίας έσοδα	84.000,00	
42.00.90	Αφορολόγητα κέρδη συμβάσεων πώλησης και επαναπόκτησης με χρηματοδοτική μίσθωση		84.000,00
	Μεταφορά ειδικού αποθεματικού στα κέρδη εις νέο	84.000,00	84.000,00

5. Ο πίνακας αναδρομικής επαναδιατύπωσης που θα παρατεθεί στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της 31.12.2018 έχει ως ακολούθως:

<b>Προσαρμογές σε κονδύλια του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 2017</b>				
	<b>Οικόπεδα</b>	<b>Κτήρια</b>	<b>Δάνεια</b>	<b>Κέρδη εις νέο</b>
Δημοσιοποιημένα υπόλοιπα 1.1.2017	0,00	0,00	0,00	0,00
Προσαρμογή	80.000,00	344.400,00	271.209,13	153.190,87
Διορθωμένα υπόλοιπα 1.1.2017	80.000,00	344.400,00	271.209,13	153.190,87
Δημοσιοποιημένα υπόλοιπα 31.1.2017	0,00	0,00	0,00	0,00
Προσαρμογή	80.000,00	336.000,00	220.593,38	195.406,62
Διορθωμένα υπόλοιπα 31.12.2017	80.000,00	336.000,00	220.593,38	195.406,62
<b>Προσαρμογές σε κονδύλια της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου 2017</b>				
	<b>Μισθώματα</b>	<b>Αποσβέσεις</b>	<b>Χρεωστικοί τόκοι</b>	<b>Αποτέλεσμα περιόδου</b>
Δημοσιοποιημένα υπόλοιπα 2017	-60.000,00	0,00	0,00	-60.000,00
Προσαρμογή	60.000,00	-8.400,00	-9.384,25	42.215,75
Διορθωμένα υπόλοιπα 2017	<b>0,00</b>	<b>-8.400,00</b>	<b>-9.384,25</b>	<b>-17.784,25</b>

Στην περίπτωση που η εταιρεία σας επιθυμεί να παρακολουθεί εφεξής όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα στην εύλογη αξία τους, θα καταχωρίσει τα ακίνητα που θα περιέλθουν στην κατοχή της μετά την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων, στο κόστος κτήσεως σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη περίπτωση και στη συνέχεια θα αποτιμήσει τα περιουσιακά αυτά στοιχεία στην εύλογη αξία τους, όπως αυτή θα εκτιμηθεί από επαγγελματία εκτιμητή. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του κόστους κτήσεως που καταχωρίστηκε προηγουμένως, θα καταχωριστεί στη καθαρή θέση ως διαφορά εύλογης αξίας, αν είναι θετική, ή στα αποτελέσματα ως ζημία απομείωσης, αν είναι αρνητική. Σε κάθε περίπτωση, το σχηματισμένο «ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό» θα παραμείνει στη φορολογική βάση, ενώ στη λογιστική βάση θα μεταφερθεί σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του λογαριασμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», όπως 42.00.90 «αφορολόγητα κέρδη συμβάσεων πώλησης και επαναπόκτησης με χρηματοδοτική μίσθωση», προκειμένου να αποφευχθεί η διανομή του. Η μεταφορά θα απεικονιστεί στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης.

Η τυχόν χρηματική ποινή που θα επιβληθεί στην εταιρεία για την πρόωρη εξόφληση των συμβάσεων και τα σχετικά έξοδα θα καταχωριστούν στα αποτελέσματα.

ΤΑ ΜΕΛΗ	Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ
<b>Ελένη Ρογδάκη - Χαραμή</b>	<b>Χαράλαμπος Ξένος</b>
<b>Δημήτριος Κακούρας</b>	
<b>Χαράλαμπος Συρούνης</b>	
<b>Νικόλαος Σγουρινάκης</b>	

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: