

ΣΛΟΤ Αριθμ. Πρωτ.: 130 ΕΞ / 18.02.2016

Αθήνα, 18.02.2016

Αριθμ. Πρωτ.:130 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 130/2016

ΘΕΜΑ: «ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2015 ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΩΓΡΑΦΩΝ ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΣΧΗΜΑΤΙΣΤΕΙ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ 31/12/2014»

ΕΡΩΤΗΜΑ

1. Λογιστικό πλαίσιο κατά την 31.12.2014

Οι συμμετοχές, που έχουν στο χαρτοφυλάκιο τους οι ανώνυμες εταιρείες, πρέπει να αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους του Π.Δ. 1123/1980 (ΕΓΛΣ), μετά από την τροποποίηση του από το Π.Δ. 367/1994. Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος της χρήσεως 2014, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους αντίθετους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 "Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων" (σχηματισμός συμπληρωματικής προβλέψεως), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 "έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

Οι ίδιοι κανόνες αποτίμησης προβλέπονται και στο άρθρο 4 παρ. 10.2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «...Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980

Για την μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων, ορίζεται: (παρ. 7.β. Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται, από τη εταιρία, από τις μεθόδους της περίπτ. 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια, από χρήση σε χρήση...)

2. Φορολογικό πλαίσιο

Στην παρ. 9 της ΠΟΛ.1032/26.1.2015 αναφέρονται μεταξύ των άλλων και τα εξής:

.... Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από τα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, από την συμφωνηθείσα αξία πώλησης αφαιρείται η τιμή κτήσης. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά την αποτίμηση και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31.12.2013 προκειμένου για μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2014, καθόσον η ζημία από την αποτίμηση έχει αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1264/30.12.2014). Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την 31.12.2013), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθόσον δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Επισημαίνεται ότι για τίτλους που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ως τιμή κτήσης για τον προσδιορισμό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση τους λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή κτήσης τους χωρίς τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις τους». Από το συνδυασμό των παραπάνω φορολογικών διατάξεων προκύπτει:

- Η αποτίμηση των συμμετοχών κατά την 31.12.2014, πρέπει να διενεργηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, που παραπέμπει στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος της χρήσεως 2014:

- Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών που τυχόν προκύπτουν από την αποτίμηση τους την 31.12.2014, δεν εκπίπτουν, με την αιτιολογία ότι δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, όπως αυτή εκφράζεται στην παρ. 9 της ΠΟΛ.1032/26.1.2015, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.
- Στην ΠΟΛ.1032/26.1.2015 δεν προβλέπεται η περίπτωση, που την 31.12.2014 προκύπτουν έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και αναφέρει ότι
- «...Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την 31.12.2013), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων..», χωρίς να εξετάζει την περίπτωση κατά την οποία, από την αποτίμηση της 31.12.2014 προκύπτουν έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

3. Ερώτημα:

Βάσει των προαναφερομένων οι σχηματισμένες «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» κατά την 31/12/2014 που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και έχουν αναμορφωθεί και στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, θα παραμείνουν στα φορολογικά βιβλία και θα συμπεριληφθούν στις Οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζονται βάσει των ΕΛΠ ή θα αναλογιστούν, ώστε να απεικονίζονται οι Συμμετοχές και Χρεόγραφα σε τιμές κόστους κτήσεως.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Βάσει των προβλέψεων της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, οι οντότητες παρακολουθούν τόσο τη φορολογική βάση όσο και τη λογιστική αξία των στοιχείων των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Συνεπώς, οι απομειώσεις (προβλέψεις υποτίμησης) που έχουν γίνει στο παρελθόν για λογιστικούς σκοπούς αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί φορολογικά βάσει των σχετικών προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, αντιλογίζονται για φορολογικούς σκοπούς, ώστε η αξία των εν λόγω στοιχείων να παρουσιάζεται βάσει της αξίας που προβλέπεται για αυτά από τη φορολογική νομοθεσία. Για λογιστικούς σκοπούς, οι απομειώσεις των εν λόγω στοιχείων, εφόσον υπάρχουν, σχηματίζονται βάσει των προβλέψεων του ν. 4308/2014 στο ποσό που προκύπτει.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

ΤΑ ΜΕΛΗ