



Άρθρο:

# Η λογιστική του φόρου εισοδήματος

Αθανασόπουλος Κ. Λάμπρος  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
BDO Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- ▶ Φόρος εισοδήματος χρήσης
- ▶ Φόρος εισοδήματος που προκύπτει μετά από φορολογικό έλεγχο ή από τροποποιητική φορολογική δήλωση
- ▶ Φόρος εισοδήματος κεφαλαιοποίησης κερδών εις νέον και διανομής μερισμάτων
- ▶ Φόρος εισοδήματος κεφαλαιοποίησης ή διανομής αφορολόγητων αποθεματικών και αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων
- ▶ Φόρος εισοδήματος σε περίπτωση διαφοράς λογιστικής με φορολογική βάση
- ▶ Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν (μέσω πρακτικών παραδειγμάτων) θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε τη λογιστική του «Φόρου Εισοδήματος» σε περιβάλλον ΕΛΠ και ΔΠΧΑ των Νομικών Προσώπων, λαμβάνοντας υπόψιν πραγματικά φορολογικά γεγονότα, τα οποία έχουν προβληματίσει αρκετούς από εμάς. Στα παραδείγματα που παρατίθενται στο παρόν γίνεται η υπόθεση πως τηρούνται οι κανόνες διανομής (κανόνες καταστατικού εταιρείας, ο Ν.4548/18 για ανώνυμες κτλ) και συνεπώς η εταιρεία έχει δικαίωμα να διανείμει τα σχετικά ποσά (πχ κέρδη, αποθεματικά κτλ).

Η βασική αρχή που υιοθετούν τα ΕΛΠ είναι ότι οι λογιστικοί κανόνες για την κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων προσδιορίζονται με βάση το μέγεθος της οντότητας και όχι με βάση το νομικό τύπο. Επίσης οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου ...κτλ.

Στο Παράρτημα Α του ν. [4308/2014](#) επίσης αναφέρεται ότι :

«Τρέχων φόρος (current tax): Το ποσό φόρου εισοδήματος που οφείλεται ή απαιτείται σε σχέση με τα φορολογικά κέρδη ή ζημιές μιας περιόδου, βάσει της ισχύουσας σχετικής νομοθεσίας. »

«Φόρος εισοδήματος (έξοδο ή έσοδο): Το άθροισμα τρέχοντος φόρου (έξοδο ή έσοδο) και, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων. Περιλαμβάνει τον τρέχοντα φόρο (έξοδο ή έσοδο) που αναλογεί στην περίοδο, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο από φορολογικό έλεγχο της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων, και τον αναβαλλόμενο φόρο (έξοδο ή έσοδο).»

Επίσης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ο φόρος εισοδήματος (Άρθρο 23 [Ν.4172/13](#)).

## Φόρος εισοδήματος χρήσης

Σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο (Άρθρο 6 παρ.3 [N.4308/14](#)) η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

Συνεπώς για τη χρήση η οποία λήγει την 31.12.21 η διοίκηση της οντότητας θα πρέπει στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης να συμπεριλάβει το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου, αλλά και σύμφωνα με το άρθρο 25παρ.12 [N.4308/14](#).

Άρα για τη χρήση η οποία λήγει κατά την 31.12.21 η εταιρεία θα πρέπει να υπολογίσει το φόρο εισοδήματος της χρήσης. Η ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση της εταιρείας, συνήθως προηγείται χρονικά από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

### Πρακτικό παράδειγμα:

Έστω πως εταιρεία στη χρήση του 2021 έχει κέρδη 80.000 ευρώ και μόνιμες διαφορές (λογιστικές διαφορές) από δαπάνες μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος 20.000 ευρώ. Ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στη χρήση ανέρχεται σε 22.000 ευρώ  $(80.000+20.000)*22\%$  και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος της χρήσης ανέρχεται σε 17.600 ευρώ.

### Λογιστική εγγραφή κατά την 31.12.21

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
88.08.xx	Φόρος Εισοδήματος	22.000,00	
54.xx	Υποχρέωση φόρου εισοδήματος χρήσης		22.000,00

Συνεπώς η εταιρεία στον ισολογισμό της 31.12.21 θα εμφανίσει στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων της χρήσης «Φόροι εισοδήματος» ποσό 22.000 ευρώ.

Στο ανωτέρω παράδειγμα, εάν υποθεθεί πως η εταιρεία υπέβαλε τη φορολογική της δήλωση στις 30.5.2022, τότε την εν λόγω ημερομηνία θα λογιστικοποιούσε την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος 17.600 που αφορά τη χρήση του 2021.

### Λογιστική εγγραφή κατά την 30.05.22

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
33.13.xx	Ελλ.Δημόσιο προκατ.φόρου εισοδήματος	17.600,00	

54.xx	Υποχρέωση φόρου εισοδήματος χρήσης		17.600,00
-------	------------------------------------	--	-----------

Σχετικά με το θέμα της απεικόνισης των φόρων στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος έχει εκδοθεί η Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 1153 ΕΞ 1.6.2016 η οποία αναλύει σχετικά.

Στο ανωτέρω παράδειγμα εάν υποθεθεί πως υπήρχε σχετική φορολογική διάταξη που προέβλεπε πχ έκπτωση 2% σε περίπτωση που η εταιρεία εξοφλήσει εφ άπαξ το φόρο της χρήσης του 2021 μες στο 2022 , τότε η όποια διαφορά από το όφελος του φόρου εισοδήματος (ως έσοδο φόρου εισοδήματος στο κονδύλι «Φόροι εισοδήματος») θα γινόταν με λογιστική εγγραφή μες τη χρήση του 2022. (βλέπε και ΣΛΟΤ Αριθμ. Πρωτ.: 2597 ΕΞ / 16.12.2015 με θέμα Εκπτώσεις από εφάπαξ πληρωμή φόρων).

#### Λογιστική εγγραφή

Να επισημανθεί ακόμα πως λοιπά τέλη που περιλαμβάνονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της εταιρείας όπως τέλος επιτηδεύματος , χαρτόσημο κτλ δεν καταχωρούνται στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων της χρήσης «Φόροι εισοδήματος» , αλλά σε άλλους λογαριασμούς της κατάστασης αποτελεσμάτων της χρήσης (Φόροι και τέλη -πλην φόρου εισοδήματος κωδ.λογ/σμού ΕΛΠ 64.11).

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
33.13	Απαίτηση από Ελλ.Δημόσιο	440,00	
88.08	Φόρος Εισοδήματος		440,00
Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
54.χχ	Υποχρέωση φόρου εισοδήματος χρήσης	440,00	
33.13	Απαίτηση από Ελλ.Δημόσιο		440,00

Να επισημανθεί ακόμα πως λοιπά τέλη που περιλαμβάνονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της εταιρείας όπως τέλος επιτηδεύματος, χαρτόσημο κτλ δεν καταχωρούνται στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων της χρήσης «Φόροι εισοδήματος», αλλά σε άλλους λογαριασμούς της κατάστασης αποτελεσμάτων της χρήσης (Φόροι και τέλη -πλην φόρου εισοδήματος κωδ.λογ/σμού ΕΛΠ 64.11).

## Φόρος εισοδήματος που προκύπτει μετά από φορολογικό έλεγχο ή από τροποποιητική φορολογική δήλωση

Σε περίπτωση πχ που στη χρήση του 2021 για παρελθοντικές χρήσεις μετά από φορολογικό έλεγχο καταλογιστούν διαφορές φορολογικού ελέγχου για φόρο εισοδήματος 100.000 ευρώ, προσαυξήσεις 10.000 ευρώ, διαφορές από ΦΠΑ 20.000 κτλ, από τα ανωτέρω ποσά μόνο 100.000 ευρώ (διαφορές φορολογικού ελέγχου) θα λογιστικοποιηθεί στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης «φόρος εισοδήματος». Τα λοιπά ποσά θα λογιστικοποιηθούν σε λοιπούς λογαριασμούς στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης («Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα») και θα αναμορφωθούν φορολογικά όπως ορίζει το άρθρο 23 [N.4172/13](#)).

[Βλέπε και σκεπτικό αποφάσεων](#)

ΣΛΟΤ Αρ.Πρωτ.: 1406 ΕΞ/24.07.2018

ΣΛΟΤ Αριθμ. Πρωτ.: 432 ΕΞ / 30.03.2021

Τέλος σε περίπτωση που η εταιρεία στη χρήση του 2021 υποβάλει πχ τροποποιητική δήλωση για τη χρήση του 2020 και προκύψει επιπλέον φόρος εισοδήματος 10.000 ευρώ και προσαυξήσεις 1.000 ευρώ, τότε η εταιρεία στη χρήση του 2021 θα καταχωρήσει στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης «φόρος εισοδήματος» 10.000 ευρώ. Τις προσαυξήσεις θα τις καταχωρήσει στο κονδύλι της ΚΑΧ «Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα».

## Φόρος εισοδήματος κεφαλαιοποίησης κερδών εις νέον και διανομής μερισμάτων

Σε κάθε περίπτωση αύξησης του κεφαλαίου Ανωνύμου Εταιρείας, η απόφαση του αρμόδιου οργάνου της εταιρείας πρέπει να αναφέρει τουλάχιστον το ποσό της αύξησης, τον τρόπο και την προθεσμία κάλυψής της, τον αριθμό και το είδος των μετοχών που θα εκδοθούν, την ονομαστική αξία και την τιμή διάθεσης αυτών.

Έστω πως αποφασίζεται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων να γίνει καθαρή αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ 1.000.000 ευρώ κεφαλαιοποιούμενων των απαιτούμενων ποσών από το κονδύλι « υπόλοιπο κερδών εις νέο» και να εκδοθούν 1.000.000 νέες μετοχές ονομαστικής αξίας 1 ευρώ εκάστης. (Για να είναι το παράδειγμα μας πιο απλό δεν λάβαμε υπ'οψιν μας το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου και λοιπά τέλη, για τα οποία γίνεται αναφορά πιο κάτω)

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία (άρθρα 36,47,64 [N.4172/13](#)) κατά την κεφαλαιοποίηση των κερδών αυτών θα πρέπει να γίνει παρακράτηση φόρου εισοδήματος 5%. Αρα το ποσό το οποίο θα χρειαστούμε να «αντλήσουμε» από το υπόλοιπο κερδών εις νέο θα ανέλθει σε 1.052.631,58 (1.000.000/0,95).

Συνεπώς η λογιστική εγγραφή της κεφαλαιοποίησης\* θα γίνει ως εξής:

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
42.00	Κέρδη εις νέο	1.052.631,58	
54.χχ	Υποχρέωση απόδοσης φόρου μερισμάτων		52.631,58
40.χχ	Μετοχικό κεφάλαιο		1.000.000,00

\*Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων (N.1676/1986) τον οποίο πρέπει να καταβάλει η εταιρεία ποσό σε ευρώ 5.000,00 (1.000.000\*0,5%) μπορεί να λογιστικοποιηθεί είτε στο αποτέλεσμα της χρήσης , είτε αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής σε ξεχωριστό λογαριασμό .Στην περίπτωση μας τα 5.000 θα λογιστικοποιηθούν στα αποτελέσματα της χρήσης (δεν είναι σημαντικό το κονδύλι αυτό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις).

\*« Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά. Όταν η έκδοση ενός στοιχείου καθαρής θέσης συνεπάγεται την επέλευση κόστους (π.χ. έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών), το σχετικό ποσό καταχωρείται αρνητικά στην καθαρή θέση, εφόσον κρίνεται σημαντικό. Όταν το σχετικό ποσό δεν είναι σημαντικό, μπορεί να αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου » Άρθρο 26 παρ.3 Ν.4308/14 και παρ.26.3.1 Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014.

Σημαντικό μέγεθος (material): Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων.

Σε περίπτωση όπου η εταιρεία καταχωρούσε τα 5.000 απ'ευθείας στην καθαρή θέση ο λογιστικός χειρισμός θα γινόταν σύμφωνα με την Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1981πε ΕΞ 18.5.2015 και η φορολογική έκπτωση της δαπάνης ( διενεργείται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στα έτη πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών) σύμφωνα με την Ε.2209/2021.

Αν στο ανωτέρω παράδειγμα αποφάσιζε να διανείμει 1.000.000 ευρώ μεικτό ποσό ως μέρος από το κονδύλι « κέρδη εις νέο » στους μετόχους η λογιστική εγγραφή θα είχε ως εξής:

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
42.00	Κέρδη εις νέο	1.000.000,00	
54.χχ	Υποχρέωση απόδοσης φόρου μερισμάτων		50.000,00
53.01.χχ	Μερίσματα πληρωτέα		950.000,00

Στα δύο ανωτέρω παραδείγματα παρατηρούμε ότι η φορολογική νομοθεσία με το άρθρο 64 N.4172/13 επιβάλλει να παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος για τα εισοδήματα από μερίσματα . Συνεπώς ο φόρος αυτός δεν βαρύνει την εταιρεία (απλά η εταιρεία τον παρακρατά και τον αποδίδει) αλλά τους δικαιούχους των μερισμάτων (είτε κατά την κεφαλαιοποίηση των κερδών είτε κατά τη διανομή τους) και για το λόγω αυτό ο φόρος μερισμάτων δεν λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα της χρήσης.

## Φόρος εισοδήματος κεφαλαιοποίησης ή διανομής αφορολόγητων αποθεματικών και αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων

A) Διανομή αποθεματικών και κερδών για τα οποία δεν έχει πληρωθεί φόρος εισοδήματος (Άρθρο 47 Ν.4172/13 , ΠΟΛ1059/18.3.2015 και ΠΟΛ.1014/2018 ):

«Διευκρινίζεται επίσης ότι σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις των ενότητων Α' και Β' σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπάγεται το καθαρό ποσό των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών ή αποθεματικών, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. »

«Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Ως τέτοια κέρδη νοούνται ιδίως:... »

«Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά αποθεματικών της ενότητας Α' θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή η κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4172/2013, συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί για το φορολογικό έτος αυτό»

«Τρέχων φόρος (current tax): Το ποσό φόρου εισοδήματος που οφείλεται ή απαιτείται σε σχέση με τα φορολογικά κέρδη ή ζημιές μιας περιόδου, βάσει της ισχύουσας σχετικής νομοθεσίας. »

### Συνεπώς:

1) Η διανομή κερδών , για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος σύμφωνα με την ΠΟΛ 1059/18.3.2015 θεωρούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα της χρήσης. Σύμφωνα με τον ορισμό του παραρτήματος Α του Ν.4308/14 για τα κέρδη της χρήσης οφείλεται φόρος. Συνεπώς ο φόρος εισοδήματος που θα προκύψει για τα κέρδη αυτά θα καταχωρηθεί στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης «φόρος εισοδήματος » και τα εν λόγω κέρδη θα φορολογηθούν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί για το φορολογικό έτος αυτό.

2) Για τα κέρδη της χρήσης για τα οποία δεν έχει πληρωθεί φόρος εισοδήματος σύμφωνα με την ΠΟΛ 1014/2018 θα αναχθούν σε μικτά ποσά μέσω του Εντύπου Ν και ο φόρος εισοδήματος που θα προκύψει θα καταχωρηθεί στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης «φόρος εισοδήματος ». Βλέπε σχετικά παραδείγματα της ΠΟΛ.1014/2018.

B)Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών (Άρθρα 71B και 71Γ του ν. 4172/2013) διαφόρων αναπτυξιακών νόμων όπως ενδεικτικά ν.2601/1998 , ν.1262/1982 ,ν.1892/1990 κτλ (Η εταιρεία υποβάλει έκτακτη δήλωση της ΠΟΛ.1168/2018 με την αναγωγή των αποθεματικών αυτών σε μικτά ποσά) .

«2.Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της. 3. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας, των μετόχων ή εταίρων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.»

Συνεπώς βάση των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 71Γ Ν.4172/13 ο φόρος που θα προκύψει θα καταχωρηθεί στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης «φόρος εισοδήματος »



### Παράδειγμα:

Έστω πως στη χρήση του 2021 εταιρεία από αποθεματικό αναπτυξιακού νόμου 200.000 χιλιάδων θέλει να κεφαλαιοποιήσει 95.000 ευρώ από το αποθεματικό αυτό με φόρο 5%. Θα γίνει η αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό ( $95.000/0,95=100.000$ ). Άρα φόρος= $100.000*5%=5.000$  και αποθεματικό που θα κεφαλαιοποιηθεί = 95.000

Ο φόρος 5.000 που προκύπτει θα καταχωρηθεί στο κονδύλι της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης «φόρος εισοδήματος».

### Λογιστικές εγγραφές:

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
88.08.xx	Φόρος Εισοδήματος	5.000,00	
54.xx	Υποχρέωση προς απόδοση φόρου αποθεματικών		5.000,00

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε πως εάν η εταιρεία κατά το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών είχε επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας ο ανωτέρω λογιστικός χειρισμός θα ήτο διαφορετικός. Θα επανέλθουμε για το θέμα αυτό σε επόμενο άρθρο μας.

## Φόρος εισοδήματος σε περίπτωση διαφοράς λογιστικής με φορολογική βάση

### Πρακτικό παράδειγμα:

Εταιρεία που τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα ΕΛΠ έχει λογιστικά κέρδη 1.000.000 ευρώ και φορολογικά κέρδη 500.000 ευρώ .Ο φόρος εισοδήματος για τη χρήση του 2021 ανέρχεται σε 120.000 ευρώ (μαζί με την λογιστική αναμόρφωση).

Η εταιρεία θα πρέπει να αφαιρέσει το φόρο εισοδήματος από τα φορολογικά κέρδη της χρήσης και αυτά θα γίνουν 380.000 ευρώ (500.000-120.000).

Δηλαδή στα βιβλία της εταιρείας στη φορολογική της βάση στο λογαριασμό 42.xx (που περιέχει φορολογημένα κέρδη εις νέο ) θα πρέπει να εμφανίζονται 380.000 ευρώ κέρδη και όχι 500.000 ευρώ.

Εάν υποθεθεί πως η εταιρεία του παραδείγματος μας αφαιρούσε το φόρο εισοδήματος από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης και τα φορολογικά παρέμεναν 500.000 ευρώ τότε θα είχαμε καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 23 Ν.4172/13 που αναφέρει πως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ο φόρος εισοδήματος .

# Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

## Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 :

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ανακτήσιμων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- α) Εκπεστές προσωρινές διαφορές
- β) Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
- γ) Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Μπορεί κανείς για περισσότερη ανάλυση να ανατρέξει και σε σχετικό άρθρο του Κόμβου του κ. Γιώτη Πολύκαρπου σχετικά με τον αναβαλλόμενο φόρο:

<https://www.taxheaven.gr/circulars/37354/arora-anaballomenos-foros-symfwna-me-ta-ellhnika-logistika-protypa>

## Λογιστικοποίηση του αναβαλλόμενου φόρου

### **1) Στοιχεία που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (Στην κατάσταση αποτελεσμάτων)**

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα και θα περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου

### **2) Εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από:**

α) συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο εκτός των αποτελεσμάτων, είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά την ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (βλέπε παραγράφους 61Α μέχρι 65 ΔΛΠ 12) ,όπου εκεί ο αναβαλλόμενος φόρος θα καταχωρηθεί είτε στα **λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια.**

β) μια συνένωση επιχειρήσεων (με άλλον τρόπο εκτός της απόκτησης από εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μιας θυγατρικής που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων) (βλέπε παραγράφους 66 έως 68 ΔΛΠ 12).

## Πρακτικό παράδειγμα λογιστικού χειρισμού του αναβαλλόμενου φόρου στα αποτελέσματα της χρήσης:

Έστω πως εταιρεία στη χρήση έχει φορολογικές αποσβέσεις μηχανημάτων 10.000 ευρώ και λογιστικές αποσβέσεις μηχανημάτων 8.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή θα προκύψει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης ύψους 2.000 ευρώ (10.000-8.000) και η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που θα προκύψει από την ανωτέρω πράξη  $2000 * 22\% = 440$  ευρώ θα λογιστικοποιηθεί στα αποτελέσματα της χρήσης (έξοδο φόρου) ως εξής:

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
88.χχ	Έξοδο φόρου ΔΛΠ	440,00	
45.χχ	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		440,00

Πρακτικό παράδειγμα λογιστικού χειρισμού του αναβαλλόμενου φόρου απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω των λοιπών συνολικών εισοδημάτων:

Έστω πως εταιρεία κατά την 31-12-21 έχει ακίνητο(οικόπεδο) φορολογικής αξίας 1.000.000 ευρώ και εκτιμήθηκε από πιστοποιημένο εκτιμητή το ίδιο ακίνητο κατά την ίδια ημερομηνία 1.500.000 ευρώ. Η Εταιρεία έχει επιλέξει την επιμέτρηση των παγίων της σύμφωνα με το μοντέλο της εύλογης αξίας που το ΔΠΧΑ 13 ορίζει. Οι λογιστικές εγγραφές είναι οι κάτωθι:

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
10.χχ	Παγια ΔΛΠ	500.000,00	
41.ΧΧ	Αποθεματικό επανεκτίμησης		500.000,00
	<u>Εγγραφή για αναβαλλόμενο φόρο</u>		
41.ΧΧ	Αποθεματικό επανεκτίμησης	110.000,00	
45.χχ	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		110.000,00



Η BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ, μία ελληνική ανώνυμη εταιρία, είναι μέλος της BDO International Limited, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, και αποτελεί μέλος του διεθνούς δικτύου ανεξάρτητων εταιριών - μελών της BDO. BDO είναι η εμπορική επωνυμία για το δίκτυο της BDO και για καθεμιά από τις εταιρίες - μέλη της. Η BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ είναι το αποκλειστικό μέλος της BDO International στην Ελλάδα.

©2022 BDO GREECE. All rights reserved.

[www.bdo.gr](http://www.bdo.gr)

