

## **Αναβαλλόμενοι Φόροι**

Δημιουργούνται γιατί οι κανόνες υπολογισμού του λογιστικού εισοδήματος διαφέρουν από τους κανόνες υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος. Ο υπολογισμός τους στηρίζεται στην έννοια της προσωρινής (χρονικής) διαφοράς.

**Προσωρινή (Χρονική) Διαφορά.** Δημιουργείται όταν το ίδιο έξοδο εκπίπτει τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς σκοπούς αλλά σε διαφορετική χρήση.

### Παραδείγματα προσωρινών διαφορών

(α) Οι ασφαλιστικές και εργοδοτικές εισφορές οι οποίες λογιστικά αναγνωρίζονται σαν έξοδο όταν γίνονται δουλεμένες και φορολογικά όταν πληρώνονται στον ΕΦΚΑ.

(β) Το έξοδο προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα τα οποία λογιστικά αναγνωρίζονται όταν γίνονται δουλεμένα και φορολογικά όταν πραγματοποιείται ο κίνδυνος ή το έξοδο.

(γ) Οι διαφορές από την αποτίμηση στην εύλογη αξία οι οποίες λογιστικά αναγνωρίζονται στην χρήση που προκύπτουν ενώ φορολογικά αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιηθούν μέσα από συναλλαγή.

κλπ

**Μόνιμη Διαφορά.** Πρόκειται για διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογικού εισοδήματος οι οποία έχει μόνιμο χαρακτήρα.

### Παραδείγματα μόνιμων διαφορών

(α) τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις

(β) οι ρήτρες που πληρώνονται λόγω παραβίασης των όρων μιας σύμβασης,

(γ) τα έξοδα φιλοξενίας,

(δ) οι μισθοί που δεν καταβλήθηκαν με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

κλπ.

### ΔΛΠ & ΕΛΠ:

Λογιστικό Αποτέλεσμα = Λογιστικά Έσοδα – Λογιστικά Έξοδα

όπου

Τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και τα έξοδα αναγνωρίζονται στην χρήση που συμβάλλουν στη δημιουργία εσόδων

### Φορολογική Νομοθεσία:

1. Τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται άλλοτε σε δουλευμένη βάση και άλλοτε σε ταμιακή (π.χ. οι ασφαλιστικές εισφορές των υπαλλήλων).
2. Υπάρχει η δυνατότητα μεταφοράς ποσών σε επόμενες χρήσεις έτσι ώστε η επιχείρηση να έχει μία φορολογική ωφέλεια από αυτά.

3. Κάποια έσοδα είναι αφορολόγητα και κάποια έξοδα ουδέποτε αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς (π.χ. ενδοομιλικά μερίσματα, τα κέρδη και ζημίες από αποτίμηση στην εύλογη αξία).

Ορίζουμε:

1. (α) Τρέχων Φόρος = Φορολογικό Αποτέλεσμα Χ Συντελεστής Φορολογίας →  
 Τρέχων Φόρος = [(Λογιστικό Αποτέλεσμα προ Φόρων + Μόνιμες Διαφορές) + Προσωρινές Διαφορές] Χ Συντελεστής Φορολογίας
2. Έξοδο Φόρου Εισοδήματος = (Λογιστικό Αποτέλεσμα προ φόρων + Μόνιμες Διαφορές) Χ Συντελεστής Φορολογίας
3. Αναβαλλόμενος Φόρος = Προσωρινές Διαφορές Χ Συντελεστής Φορολογίας

Οπότε:

$$\text{Έξοδα Φόρου} = \text{Τρέχων Φόρος} + \text{Αναβαλλόμενος Φόρος}$$

### Παράδειγμα 1

Στις χρήσεις 20X5 και 20X6, η ΑΒΓ πραγματοποίησε λογιστικά κέρδη προ φόρων ύψους € 100.000 σε κάθε χρήση. Για τον προσδιορισμό των κερδών του 20X5, είχαν συνυπολογιστεί και ασφαλιστικές εισφορές ύψους € 25.000 οι οποίες όμως δεν είχαν καταβληθεί στον ΕΦΚΑ. Οι παραπάνω εισφορές καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα το 20X6. Προσδιορίστε το έξοδο φόρου, τον τρέχοντα φόρο και τον αναβαλλόμενο φόρο για καθένα από τα έτη 2015 και 2016. Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 22%.

### Λύση

#### Χρήση 20X5

$$\text{Έξοδο Φόρου} = 100.000 \times 22\% = 22.000 \text{ (X)}$$

$$\text{Αναβαλλόμενος Φόρος} = 25.000 \times 22\% = 5.500 \text{ (X)}$$

$$\text{Τρέχων Φόρος} = (100.000 + 25.000) \times 22\% = 27.500 \text{ (Π)}$$

Η επιχείρηση το 20X5 πλήρωσε € 6.000 περισσότερο φόρο από αυτόν που αναλογούσε στο λογιστικό της εισόδημα γιατί παραβίασε τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Συγχρόνως όμως απόκτησε το δικαίωμα να μειώσει στο μέλλον τις πληρωμές φόρου κατά € 5.500. Η μείωση αυτή θα συμβεί στη χρήση στην οποία θα καταβάλλει τις οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές. Η πληροφορία αυτή, επειδή επηρεάζει τις μελλοντικές ταμιακές εκροές της επιχείρησης, θεωρείται χρήσιμη για τον επενδυτή και λογιστικοποιείται με την αναγνώριση μιας αναμενόμενης φορολογικής απαίτησης.

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος          | 22.000 |
| Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση | 5.500  |
| Τρέχων Φόρος (πληρωτέος)         | 27.500 |
| <hr/>                            |        |
| Αποτελέσματα Χρήσεως             | 22.000 |
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος          | 22.000 |
| <hr/>                            |        |
| Αποτελέσματα Χρήσεως             | 78.000 |
| Κέρδη Χρήσεως                    | 78.000 |
| <hr/>                            |        |

#### Χρήση 20X6

Έξοδο Φόρου =  $100.000 \times 22\% = 22.000$  (X)

Τρέχων Φόρος =  $(100.000 - 25.000) \times 22\% = 16.500$  (Π)

Οπότε

Αναστρεφόμενος Αναβαλλόμενος Φόρος = 5.500 (Π)

Η επιχείρηση το 20X6 πλήρωσε € 5.500 λιγότερο φόρο από αυτόν που αναλογούσε στο λογιστικό της εισόδημα γιατί αξιοποίησε τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στη χρήση 20X6 άσκησε το δικαίωμα (που είχε αποκτήσει το 20X5) να μειώσει τις πληρωμές φόρου κατά € 5.500 καταβάλλοντας τις οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος          | 22.000 |
| Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση | 5.500  |
| Τρέχων Φόρος (πληρωτέος)         | 16.500 |
| <hr/>                            |        |
| Αποτελέσματα Χρήσεως             | 22.000 |
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος          | 22.000 |
| <hr/>                            |        |
| Αποτελέσματα Χρήσεως             | 78.000 |
| Κέρδη Χρήσεως                    | 78.000 |
| <hr/>                            |        |

## Παράδειγμα 2

Την 1/4/20X5, η ABΓ αγόρασε εταιρικά ομόλογα ετήσιας διάρκειας, ονομαστικής αξίας, τιμής έκδοση και τιμής εξόφλησης € 100.000. Τα ομόλογα είχαν ένα σταθερό επιτόκιο 12%. Η ABΓ κράτησε τα ομόλογα μέχρι τις 31/3/20X6 οπότε και τα ρευστοποίησε. Οι τόκοι είναι καταβλητέοι με την λήξη του ομολόγου και φορολογούνται σε ταμιακή βάση. Τα λογιστικά κέρδη προ φόρων των χρήσεων 20X5 και 20X6 ήταν € 100.000 σε κάθε χρήση. Προσδιορίστε το έξοδο φόρου, τον τρέχοντα φόρο και τον αναβαλλόμενο φόρο για καθένα από τα έτη 20X5 και 20X6. Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 22%.

### Λύση

#### 20X5

|                           |       |         |
|---------------------------|-------|---------|
| Εταιρικά Ομόλογα          | 1/4   | 100.000 |
| Διαθέσιμα                 |       | 100.000 |
| Τόκοι χρήσεως εισπρακτέοι | 31/12 | 9.000   |
| € 100.000 X 12% X 9/12    |       |         |
| Έσοδα από τόκους          |       | 9.000   |

$$\text{Έξοδο Φόρου} = 100.000 \times 22\% = 22.000 \text{ (X)}$$

$$\text{Τρέχων Φόρος} = (100.000 - 9.000) \times 22\% = 20.020 \text{ (Π)}$$

$$\text{Αναβαλλόμενος Φόρος} = 9.000 \times 22\% = 1.980 \text{ (Π)}$$

Η επιχείρηση το 2015 πλήρωσε € 1.980 λιγότερο φόρο από αυτόν που αναλογούσε στο λογιστικό της εισόδημα γιατί αξιοποίησε τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Συγχρόνως όμως δημιούργησε μια υποχρέωση να πληρώσει στο μέλλον αυξημένο φόρο κατά € 1.980. Η αυξημένη πληρωμή θα πραγματοποιηθεί στη χρήση στην οποία θα εισπράξει τους δουλεμένους τόκους. Η πληροφορία αυτή, επειδή επηρεάζει τις μελλοντικές ταμιακές εκροές της επιχείρησης, θεωρείται χρήσιμη για τον επενδυτή και λογιστικοποιείται με την αναγνώριση μιας αναμενόμενης φορολογικής υποχρέωσης.

|                                   |        |
|-----------------------------------|--------|
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος           | 22.000 |
| Τρέχων Φόρος (πληρωτέος)          | 20.020 |
| Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση | 1.980  |

|                         |        |
|-------------------------|--------|
| Αποτελέσματα Χρήσεως    | 24.000 |
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος | 24.000 |
| <hr/>                   | <hr/>  |
| Αποτελέσματα Χρήσεως    | 76.000 |
| Κέρδη Χρήσεως           | 76.000 |
| <hr/>                   | <hr/>  |

**20X6**

Έξοδο Φόρου =  $100.000 \times 22\% = 22.000$  (X)

Τρέχων Φόρος =  $(100.000 + 9.000) \times 22\% = 23.980$  (Π)

Οπότε

Αναστρεφόμενος Αναβαλλόμενος Φόρος =  $9.000 \times 22\% = 1.980$  (X)

Η επιχείρηση το 20X6 πλήρωσε € 1.980 περισσότερο φόρο από αυτόν που αναλογούσε στο λογιστικό της εισόδημα γιατί αξιοποίησε τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αναβάλλοντας την πληρωμή φόρου για μέρος του εισοδήματος από τόκους κατά ένα χρόνο.

|                                   |        |
|-----------------------------------|--------|
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος           | 22.000 |
| Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση | 1.980  |
| Τρέχων Φόρος (πληρωτέος)          | 23.980 |
| <hr/>                             | <hr/>  |
| Αποτελέσματα Χρήσεως              | 22.000 |
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος           | 22.000 |
| <hr/>                             | <hr/>  |
| Αποτελέσματα Χρήσεως              | 78.000 |
| Κέρδη Χρήσεως                     | 78.000 |
| <hr/>                             | <hr/>  |

**Παράδειγμα 3**

Η επιχείρηση ΑΒΓ πραγματοποίησε στην χρήση 20X5 ζημία τόσο λογιστική όσο και φορολογική ύψους € 30.000. Η ζημία μπορεί στο σύνολό της να μεταφερθεί εις νέο και να συμψηφισθεί με φορολογητέο εισόδημα με τα κέρδη των αμέσως επομένων 5 χρήσεων. Η Διοίκηση της ΑΒΓ εκτιμά ότι θα μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μέσα στην 5ετία.

Στη χρήση 20X6 η ΑΒΓ πραγματοποίησε κέρδη προ φόρων (λογιστικά και φορολογικά) ύψους € 80.000. Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 22%.

### Λύση

#### 20X5

Η διοίκηση της ΑΒΓ εκτιμά, από τους καταρτισμένους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς ότι στα επόμενα 5 χρόνια θα υπάρξει φορολογητέο εισόδημα ύψους (τουλάχιστον) € 30.000 και συνεπώς θα μπορέσει να συμψηφίσει την ζημία του 20X5 για φορολογικούς σκοπούς. Στην χρήση 20X5, η ΑΒΓ αναγνωρίζει στις λογιστικές της καταστάσεις το δικαίωμα να μειώσει τον τρέχοντα φόρο των επομένων 5 χρήσεων κατά € 6.600 (συνολικά).

Έσοδο Φόρου:  $30.000 \times 22\% = 6.600$  (Π)

Αναβαλλόμενος Φόρος: 6.600 (Χ)

|                                      |              |        |
|--------------------------------------|--------------|--------|
| Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις | 6.600        |        |
| <i>ΑΦΑ 20X5</i>                      | <i>6.600</i> |        |
| <i>€ 30.000 X 22%</i>                |              |        |
| Έσοδο φόρου εισοδήματος              |              | 6.600  |
| Έσοδο φόρου εισοδήματος              | 6.600        |        |
| Αποτελέσματα χρήσεως                 |              | 6.600  |
| Ζημία χρήσεως 20X5                   | 23.400       |        |
| Αποτελέσματα Χρήσεως                 |              | 23.400 |

#### 20X6

Στην χρήση 2016 η ΑΒΓ ασκεί το δικαίωμα φορολογικού συμψηφισμού της ζημίας, οπότε:

Έξοδο Φόρου:  $80.000 \times 22\% = 17.600$  (Χ)

Τρέχων Φόρος:  $(80.000 - 30.000) \times 22\% = 11.000$  (Π)

Αναστρεφόμενος Αναβαλλόμενος Φόρος:  $30.000 \times 22\% = 6.600$  (Π)

|                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος              | 17.600 |
| Τρέχων Φόρος                         | 11.000 |
| Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις | 6.600  |
| <i>ΑΦΑ 20Χ5</i> <i>6.600</i>         |        |
| Αποτελέσματα Χρήσεως                 | 17.600 |
| Έξοδο Φόρου Εισοδήματος              | 17.600 |
| Αποτελέσματα Χρήσεως                 | 62.400 |
| Κέρδη Χρήσεως                        | 62.400 |
| Κέρδη Χρήσεως                        | 62.400 |
| Κέρδη εις νέο                        | 62.400 |
| Κέρδη εις νέο                        | 23.400 |
| Ζημία χρήσεως 20Χ5                   | 23.400 |

## Ασκήσεις προς επίλυση

### Άσκηση 1

Στις χρήσεις 20X5 και 20X6, η ΑΒΓ που ασχολείται με την εκμετάλλευση αεροσκαφών πραγματοποίησε λογιστικά κέρδη προ φόρων ύψους € 170.000 σε κάθε χρήση. Για τον προσδιορισμό των κερδών του 20X5, είχαν συνυπολογιστεί και προβλέψεις για έξοδα συντήρησης των αεροσκαφών ύψους € 60.000. Τελικά η συντήρηση πραγματοποιήθηκε το 20X6 έναντι ενός συνολικού κόστους € 110.000. Η φορολογική νομοθεσία δεν επιτρέπει την φορολογική έκπτωση των προβλέψεων για έξοδα συντήρησης αεροσκαφών, επιτρέπει όμως την φορολογική έκπτωση των εξόδων συντήρησης αεροσκαφών.

Προσδιορίστε το έξοδο φόρου, τον τρέχοντα φόρο και τον αναβαλλόμενο φόρο για καθένα από τα έτη 20X5 και 20X6. Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 22%.

### Άσκηση 2

Το λογιστικό αποτέλεσμα προ φόρων της αεροπορικής εταιρείας ΑΒΓ για τη χρήση 20X5, (1<sup>η</sup> χρήση), ανερχόταν σε 50.000 €. Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος είχαν συνυπολογισθεί τα παρακάτω:

|  |          |
|--|----------|
| 1. Έξοδα φιλοξενίας                            | 10.000 € |
| 2. Αποσβέσεις αεροσκαφών                       | 12.000 € |
| 3. Προβλέψεις για έξοδα συντήρησης αεροσκαφών: | 6.000 €  |
| 4. Έσοδα από τόκους ομολόγων εισπρακτέα        | 7.000 €  |

Δεδομένου ότι για φορολογικούς σκοπούς:

1. Τα έξοδα φιλοξενίας δεν εκπίπτουν
2. Οι αποσβέσεις των αεροσκαφών ανήλθε σε 14.000 €
3. Τα έξοδα συντήρησης αεροσκαφών εκπίπτουν όταν καταβάλλονται
4. Τα έσοδα από τόκους ομολόγων φορολογούνται σε ταμειακή βάση

Διενεργείστε την εγγραφή καταλογισμού του φόρου εισοδήματος της χρήσεως με φορολογικό συντελεστή 22%.

**Άσκηση 3**

Έστω οι παρακάτω πληροφορίες για την ανώνυμη εταιρεία αεροπορικών μεταφορών ΑΒΓ για τις χρήσεις 20X5 και 20X6:

(α) Η εταιρεία έχει μόνο ένα αεροσκάφος. Το αεροσκάφος αποκτήθηκε το 20X0 αντί € 200.000 και αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο και μηδενική υπολειμματική αξία. Ο χρόνος απόσβεσης είναι 40 χρόνια για λογιστικούς σκοπούς και 20 χρόνια για φορολογικούς σκοπούς.

(α) Στις χρήσεις 20X5 και 20X6 της καταλογίστηκαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Μεταφορών πρόστιμα ύψους € 10.000 και € 8.000 αντίστοιχα.

(γ) Τα αεροσκάφη της εταιρείας υπόκεινται σε συντήρηση όταν συμπληρώσουν κάποιες ώρες πτητικής λειτουργίας. Στο τέλος κάθε χρήσεως η εταιρεία σχηματίζει προβλέψεις για τις δαπάνες συντήρησης των αεροσκαφών που είναι ανάλογη των ωρών πτήσεως. Στις 31/12/20X4, 31/12/20X5 και 31/12/20X6 η συσσωρευμένη πρόβλεψη ανέρχονταν σε € 34.000, € 45.000 και € 67.000 αντίστοιχα. Καμία συντήρηση δεν είχε πραγματοποιηθεί το παραπάνω χρονικό διάστημα.

(δ) Στις χρήσεις 20X5 και 20X6, η ΑΒΓ δεν κατέβαλε εργοδοτικές εισφορές ύψους € 10.000 ετησίως.

(ε) Τα λογιστικά κέρδη προ φόρων ανέρχονται σε 10.000 Ευρώ σε κάθε χρήση.

Ζητούνται:

α) Προσδιορίστε τον τρέχοντα φόρο, το έξοδο φόρου και τους αναβαλλόμενους φόρους των χρήσεων 20X5 και 20X6.

β) Διενεργείστε τις ημερολογιακές εγγραφές καταλογισμού του εξόδου φόρου εισοδήματος και των αναβαλλόμενων φόρων των χρήσεων 20X5 και 20X6.

**Συμπληρωματικές Πληροφορίες:**

1. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος ανέρχεται σε 22%, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος υπολογίζεται με συντελεστή 80%
2. Για φορολογικούς σκοπούς, οι εισφορές στο ΙΚΑ εκπίπτουν από τα έσοδα της χρήσης στην οποία καταβάλλονται στο Ασφαλιστικό Ταμείο.

3. Για φορολογικούς σκοπούς, δεν εκπίπτουν πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
4. Οι προβλέψεις για συντήρηση αεροσκαφών δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς.
5. Οι δαπάνες συντήρησης αεροσκαφών εκπίπτουν από τη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.