**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

1. Έξοδο Φόρου Εισοδήματος = (Λογιστικό Αποτέλεσμα προ φόρων + Μόνιμες Διαφορές) Χ Συντελεστής Φορολογίας
2. Αναβαλλόμενος Φόρος = Προσωρινές Διαφορές Χ Συντελεστής Φορολογίας

Οπότε:

**Έξοδα Φόρου = Τρέχων Φόρος + Αναβαλλόμενος Φόρος**

**Παράδειγμα 1**

Στις χρήσεις 20Χ5 και 20Χ6, η ΑΒΓ πραγματοποίησε λογιστικά κέρδη προ φόρων ύψους € 100.000 σε κάθε χρήση. Για τον προσδιορισμό των κερδών του 2015, είχαν συνυπολογιστεί και ασφαλιστικές εισφορές ύψους € 25.000 οι οποίες όμως δεν είχαν καταβληθεί στον ΕΦΚΑ. Οι παραπάνω εισφορές καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα το 2016. Προσδιορίστε το έξοδο φόρου, τον τρέχοντα φόρο και τον αναβαλλόμενο φόρο για καθένα από τα έτη 2015 και 2016.Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 25%.

**Λύση**

Χρήση 20Χ5

Έξοδο Φόρου = 100.000 Χ 25% = 25.000 (Χ)

Αναβαλλόμενος Φόρος = 25.000 Χ 25% = 6.250 (Χ)

Τρέχων Φόρος = (100.000 + 25.000) Χ 25% = 31.250 (Π)

Η επιχείρηση το 2015 πλήρωσε € 6.250 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 € 6.250. 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 25.000

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση 6.250

Τρέχων Φόρος (πληρωτέος) 31.250

Αποτελέσματα Χρήσεως 25.000

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 25.000

Αποτελέσματα Χρήσεως 75.000

Κέρδη Χρήσεως 75.000

Χρήση 20Χ6

Έξοδο Φόρου = 100.000 Χ 25% = 25.000 (Χ)

Τρέχων Φόρος = (100.000 - 25.000) Χ 25% = 18.750 (Π)

Οπότε

Αναστρεφόμενος Αναβαλλόμενος Φόρος = 6.250 (Π)

Η επιχείρηση το 20Χ6 πλήρωσε € 6.250 λιγότερο φόρο από αυτόν που αναλογούσε στο λογιστικό της εισόδημα γιατί αξιοποίησε τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στη χρήση 20Χ6 άσκησε το δικαίωμα (που είχε αποκτήσει το 20Χ5) να μειώσει τις πληρωμές φόρου κατά € 6.250 καταβάλλοντας τις οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 25.000

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση 6.250

Τρέχων Φόρος (πληρωτέος) 18.750

Αποτελέσματα Χρήσεως 25.000

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 25.000

Αποτελέσματα Χρήσεως 75.000

Κέρδη Χρήσεως 75.000

**Παράδειγμα 2**

Την 1/4/20Χ5, η ΑΒΓ αγόρασε εταιρικά ομόλογα ετήσιας διάρκειας, ονομαστικής αξίας, τιμής έκδοση και τιμής εξόφλησης € 100.000. Τα ομόλογα είχαν ένα σταθερό επιτόκιο 12%. Η ΑΒΓ κράτησε τα ομόλογα μέχρι τις 31/3/20Χ6 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 20Χ5 και 20Χ6 ήταν € 100.000 σε κάθε χρήση. Προσδιορίστε το έξοδο φόρου, τον τρέχοντα φόρο και τον αναβαλλόμενο φόρο για καθένα από τα έτη 20Χ5 και 20Χ6.Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 25%.

**Λύση**

20Χ5

1/4

Εταιρικά Ομόλογα 100.000

Διαθέσιμα 100.000

31/12

Τόκοι χρήσεως εισπρακτέοι 9.000

*€ 100.000 Χ 12% Χ 9/12*

Έσοδα από τόκους 9.000

Έξοδο Φόρου = 100.000 Χ 25% = 25.000 (Χ)

Τρέχων Φόρος = (100.000 - 9.000) Χ 25% = 22.750 (Π)

Αναβαλλόμενος Φόρος = 9.000 Χ 25% = 2.250 (Π)

Η επιχείρηση το 2015 πλήρωσε € 2.250 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 € 2.250. 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 25.000

Τρέχων Φόρος (πληρωτέος) 22.750

Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2.250

Αποτελέσματα Χρήσεως 25.000

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 25.000

Αποτελέσματα Χρήσεως 75.000

Κέρδη Χρήσεως 75.000

20Χ6

Έξοδο Φόρου = 100.000 Χ 25% = 25.000 (Χ)

Τρέχων Φόρος = (100.000 + 9.000) Χ 25% = 27.250 (Π)

Οπότε

Αναστρεφόμενος Αναβαλλόμενος Φόρος = 9.000 Χ 25% = 2.250 (Χ)

Η επιχείρηση το 20Χ6 πλήρωσε € 2.250 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 25.000

Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2.250

Τρέχων Φόρος (πληρωτέος) 27.250

Αποτελέσματα Χρήσεως 25.000

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 25.000

Αποτελέσματα Χρήσεως 75.000

Κέρδη Χρήσεως 75.000

**Παράδειγμα 3**

Η επιχείρηση ΑΒΓ πραγματοποίησε στην χρήση 20Χ5 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 20Χ6 η ΑΒΓ πραγματοποίησε κέρδη προ φόρων (λογιστικά και φορολογικά) ύψους € 80.000. Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 25%

**Λύση**

20Χ5

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 20Χ5 για φορολογικούς σκοπούς. Στην χρήση 20Χ5, η ΑΒΓ αναγνωρίζει στις λογιστικές της καταστάσεις το δικαίωμα να μειώσει τον τρέχοντα φόρο των επομένων 5 χρήσεων κατά € 7.500 (συνολικά).

Έσοδο Φόρου: 30.000 Χ 25% = 7.500 (Π)

Αναβαλλόμενος Φόρος: 7.500 (Χ)

Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις 7.500

*ΑΦΑ 20Χ5 7.500*

*€ 30.000 Χ 25%*

Έσοδο φόρου εισοδήματος 7.500

Έσοδο φόρου εισοδήματος 7.500

Αποτελέσματα χρήσεως 7.500

Ζημία χρήσεως 20Χ5 22.500

Αποτελέσματα Χρήσεως 22.500

20Χ6

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

Έξοδο Φόρου: 80.000 Χ 25% = 20.000 (Χ)

Τρέχων Φόρος: (80.000 – 30.000) Χ 25% = 12.500 (Π)

Αναστρεφόμενος Αναβαλλόμενος Φόρος: 30.000 Χ 25% = 7.500 (Π)

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 20.000

Τρέχων Φόρος 12.500

Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις 7.500

*ΑΦΑ 20Χ5 7.500*

Αποτελέσματα Χρήσεως 20.000

Έξοδο Φόρου Εισοδήματος 20.000

Αποτελέσματα Χρήσεως 60.000

Κέρδη Χρήσεως 60.000

Κέρδη Χρήσεως 60.000

Κέρδη εις νέο 60.000

Κέρδη εις νέο 22.500

Ζημία χρήσεως 20Χ5 22.500

**Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φόρων κατά την Κατάρτιση Ενοποιημένων Λογιστικών Καταστάσεων**

Στην Ελλάδα, υποκείμενο σε φορολογία είναι το νομικό πρόσωπο και όχι ο όμιλος. Αυτό σημαίνει ότι ενώ στον ενοποιημένο ισολογισμό ο φόρος πληρωτέος (τρέχων φόρος) είναι το άθροισμα των πληρωτέων φόρων που υπάρχουν στις ατομικές καταστάσεις το έξοδο φόρου εισοδήματος στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως δεν είναι ίσο με το άθροισμα των εξόδων φόρου εισοδήματος που υπάρχουν στις ατομικές καταστάσεις επειδή κατά την πρώτη ενοποίηση εφαρμόζουμε την μέθοδο της απόκτησης. Η εφαρμογή της μεθόδου της απόκτησης δίνει λαβή στη δημιουργία προσωρινών (χρονικών) διαφορών. Ανάλογο πρόβλημα δημιουργείται όταν κατά την ενοποίηση απαλείφονται η δημιουργούνται μη πραγματοποιημένα κέρδη.

Γι’ αυτούς τους λόγους, η ΔΕΛΠ ζητά κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων καταστάσεων να αναγνωρίζονται αναβαλλόμενοι φόροι.

**Ασκήσεις προς επίλυση**

**Άσκηση 1**

Στις χρήσεις 20Χ5 και 20Χ6, 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 20Χ5, είχαν συνυπολογιστεί και προβλέψεις για έξοδα συντήρησης των αεροσκαφών ύψους € 60.000. Τελικά η συντήρηση πραγματοποιήθηκε το 20Χ6 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 20Χ5 και 20Χ6.Ο συντελεστής φορολογίας ανέρχεται σε 25%.

**Άσκηση 2**

Το λογιστικό αποτέλεσμα προ φόρων της αεροπορικής εταιρείας ΑΒΓ για τη χρήση 20Χ5, (1η 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 25%.