

Φορολογική μεταχείριση διανεμόμενων κερδών σε περίπτωση ύπαρξης προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης

Με την εγκύκλιο Ε.2089/21.12.2022 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), παρέχονται οδηγίες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των διανεμόμενων κερδών σε περίπτωση ύπαρξης προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 (εφεξής «ΚΦΕ»), σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

Οι διαφορές μεταξύ λογιστικού αποτελέσματος και αυτού επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος μπορεί να είναι μόνιμες ή και προσωρινές. Οι προσωρινές διαφορές προκύπτουν από τον ετεροχρονισμό της αναγνώρισης των εσόδων και εξόδων μεταξύ των κανόνων της λογιστικής (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, «ΔΠΧΑ» ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, «ΕΛΠ») και των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Ενδεικτικά, προσωρινές διαφορές ενδέχεται να προκύπτουν σε περιπτώσεις απομειώσεων, αναστροφών απομειώσεων, αποσβέσεων,

προβλέψεων (π.χ. προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία), μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών κλπ.

- ▶ Διευκρινίζεται ότι δεν οδηγεί σε διπλή φορολόγηση η διανομή λογιστικών κερδών τα οποία διαφέρουν από τα φορολογικά κέρδη λόγω ύπαρξης προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης για τις οποίες έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.
- ▶ Δίνεται η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χωρίς την επιβολή κυρώσεων έως **30.6.2023**, σε περίπτωση που επιχείρηση κατέβαλε φόρο εισοδήματος τόσο κατά τη διανομή όσο και κατά τη δημιουργία / αντιλογισμό της προσωρινής διαφοράς.
- ▶ Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παρακολούθηση της φορολογικής βάσης.

Στο έντυπο Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και συγκεκριμένα στον πίνακα Ε «ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ» καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης, όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ. Στη συνέχεια το σύνολο των διαφορών (θετικών-αρνητικών) μεταφέρεται στους αντίστοιχους κωδικούς του εντύπου Ν (Έντυπο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων).

Στην περίπτωση που σε κάποιο φορολογικό έτος, η λογιστική βάση ενός κονδυλίου είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική, για το ποσό της προσωρινής διαφοράς του έτους αυτού:

- ▶ είτε θα καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε επόμενα φορολογικά έτη, όταν θα γίνει η αναστροφή των ποσών στη φορολογική βάση (π.χ. οι φορολογικές αποσβέσεις ενός παγίου υπολογίζονται με μεγαλύτερο συντελεστή σε σχέση με τις λογιστικές αποσβέσεις),
- ▶ είτε έχει ήδη καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε προηγούμενα φορολογικά έτη στα οποία το ποσό αυτό είχε συμπεριληφθεί στη φορολογική βάση (π.χ. σχηματισμός μη φορολογικά εκπιπτόμενης πρόβλεψης η οποία θα αναγνωριστεί φορολογικά στα επόμενα έτη όταν πραγματοποιηθεί η δαπάνη).

Με την εγκύκλιο Ε.2089/2022, διευκρινίστηκαν τα εξής:

Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα διανέμει λογιστικά κέρδη τα οποία διαφέρουν από τα φορολογικά κέρδη λόγω ύπαρξης προσωρινών διαφορών (π.χ. λόγω σχηματισμού ή αναστροφής μη φορολογικά εκπιπτόμενης πρόβλεψης, διαφοράς στους συντελεστές απόσβεσης για φορολογικούς και λογιστικούς σκοπούς κλπ), προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, τόσο κατά το χρόνο που θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση, όσο και κατά το χρόνο της διανομής σύμφωνα με το άρθρο 47 παράγραφος 1 του ΚΦΕ, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

- ▶ για το μέρος των λογιστικών κερδών χρήσης που διανέμονται και αντιστοιχεί σε προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που δεν φορολογείται στη χρήση αυτή, λόγω του ότι έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε προηγούμενες χρήσεις (π.χ. ποσά προβλέψεων που αναμορφώθηκαν φορολογικά κατά το σχηματισμό τους σε προηγούμενη χρήση, καταβλήθηκε εν τοις πράγμασι επί αυτών φόρος εισοδήματος και αναμορφώνονται αρνητικά στην τρέχουσα χρήση) δεν θα υπολογιστεί φόρος εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ κατά το έτος που λαμβάνει χώρα η διανομή.

Για παράδειγμα, έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο πρώτο της φορολογικό έτος 2022 εμφανίζει λογιστικά κέρδη €100.000 και προσωρινές

διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης €300.000 (θετικές) με αποτέλεσμα τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση να ανέρχονται σε κέρδη €400.000 τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

Στο φορολογικό έτος 2023 κατά το οποίο το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών (€300.000) αναστρέφεται, η εταιρεία εμφανίζει λογιστικά κέρδη €150.000 εκ των οποίων αποφασίζει να διανείμει το ποσό των €60.000. Τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση ανέρχονται σε ζημία €150.000.

	2022	2023
Λογιστικό αποτέλεσμα	100.000	150.000
Προσωρινές διαφορές	300.000	-300.000
Φορολογικό αποτέλεσμα μετά τη φορολογική αναμόρφωση	400.000	-150.000

Το ποσό που διανέμεται δεν θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο τρέχον φορολογικό έτος λόγω των φορολογικών ζημιών της χρήσης, αλλά ούτε σε φόρο εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι είχε φορολογηθεί στο προηγούμενο φορολογικό έτος.

- ▶ για το μέρος των λογιστικών κερδών χρήσης που διανέμονται και αντιστοιχεί σε προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που δεν φορολογείται στη χρήση αυτή, λόγω του ότι θα καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε επόμενες χρήσεις (π.χ. υπερβάλλον ποσό φορολογικών αποσβέσεων σε σχέση με τις λογιστικές) θα υπολογιστεί φόρος εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ κατά το έτος που λαμβάνει χώρα η διανομή. Στα επόμενα φορολογικά έτη που τα υπόψη ποσά θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση, αυτά θα αφαιρεθούν από το φορολογικό αποτέλεσμα του εκάστοτε έτους, ως αρνητική λογιστική διαφορά. Το προς διανομή ποσό υπάγεται σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό, ενώ δεν προστίθεται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές του τρέχοντος φορολογικού έτους προς μεταφορά στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Για παράδειγμα, έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο πρώτο της φορολογικό έτος 2022 εμφανίζει λογιστικά κέρδη €100.000, εκ των οποίων αποφασίζει να διανείμει €60.000. Οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ανέρχονται σε €300.000 (αρνητικές) με αποτέλεσμα τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση να ανέρχονται σε €200.000 (ζημία).

Με βάση τα ανωτέρω, το προς διανομή ποσό των €60.000, ως διανεμόμενο ποσό για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, θα υπαχθεί σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος 22% ($€60.000 \times 100/78 = €76.923$), με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ. Το εν λόγω ποσό δεν προστίθεται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές του τρέχοντος φορολογικού έτους και κατ' επέκταση, δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Στο φορολογικό έτος 2023 κατά το οποίο το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών €300.000 αναστρέφεται, το ποσό των €76.923 το οποίο φορολογήθηκε βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 47 ΚΦΕ, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος της διανομής, θα αφαιρεθεί για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος του έτους 2023 ως αρνητική λογιστική διαφορά, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγησή του.

	2022	2023
Λογιστικό αποτέλεσμα	100.000	XXX.XXX
Προσωρινές διαφορές	-300.000	300.000
Αρνητική λογιστική διαφορά		-76.923
Φορολογικό αποτέλεσμα μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-200.000	YYY.YYY
Διανεμόμενα κέρδη	60.000	
Αναγωγή σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου	76.923	
Φορολογικός συντελεστής	22%	
Φόρος εισοδήματος χρήσης	16.923	

Όπως επισημαίνεται στην εγκύκλιο Ε.2089/2022, η αναφορά στο τέλος της παραγράφου 1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1014/2018 αναφορικά με τη διανομή προσωρινών διαφορών παύει να ισχύει

μετά την έκδοση της παρούσας. Συγκεκριμένα, στο δεύτερο παράδειγμα της παραγράφου 1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1014/2018, προβλεπόταν ότι στην περίπτωση που το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους, όπως προκύπτει μετά το συμψηφισμό των προσωρινών διαφορών, είναι ζημιογόνο (όπως στο ανωτέρω παράδειγμα), το διανεμόμενο ποσό μετά την αναγωγή του σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου, υπαγόταν σε φόρο εισοδήματος και προστίθετο στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές του τρέχοντος φορολογικού έτους. Στο ανωτέρω παράδειγμα, οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές του 2022 (€200.000) θα προσαυξάνονταν με το μικτό ποσό των κερδών χρήσης που διανεμήθηκε και θα ανέρχονταν σε €276.923. Ωστόσο, μετά την έκδοση της εγκυκλίου Ε.2089/2022, το μικτό ποσό των διανεμομένων κερδών υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, αλλά δεν προστίθεται στις φορολογικές ζημιές.

- ▶ Στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί η διπλή φορολόγηση ποσών προσωρινών διαφορών τα οποία διανεμήθηκαν σε προηγούμενα φορολογικά έτη, υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους κατά το οποίο έλαβε χώρα η διπλή φορολόγηση, στην οποία συμπληρώνεται ο κωδικός 462 «Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων» του εντύπου Ν.
- ▶ Η δήλωση αυτή υποβάλλεται χωρίς την επιβολή κυρώσεων **μέχρι την 30.6.2023**. Έως την ίδια ημερομηνία υποβάλλονται χωρίς την επιβολή κυρώσεων και τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις επόμενων φορολογικών ετών στην περίπτωση που μετά τη συμπλήρωση του κωδικού 462 αυξάνονται οι μεταφερόμενες ζημιές.
- ▶ Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
- ▶ Για την εφαρμογή των ανωτέρω και όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Ν.4308/2014, οι επιχειρήσεις πρέπει να παρακολουθούν διακριτά τη φορολογική βάση.

EY | Building a better working world

Στην EY, σκοπός μας είναι η δημιουργία ενός καλύτερου εργασιακού κόσμου, παράγοντας μακροπρόθεσμη αξία για τους πελάτες μας, τους ανθρώπους μας και την κοινωνία, και οικοδομώντας εμπιστοσύνη στις κεφαλαιαγορές.

Αξιοποιώντας τα δεδομένα και την τεχνολογία, οι πολυσυνθετικές ομάδες μας, σε περισσότερες από 150 χώρες, οικοδομούν την εμπιστοσύνη μέσω της διασφάλισης της καλής λειτουργίας των επιχειρήσεων και βοηθούν τους πελάτες μας να αναπτυχθούν, να μετασχηματιστούν και να λειτουργήσουν αποτελεσματικότερα.

Μέσω των Ελεγκτικών, Συμβουλευτικών, Νομικών και Φορολογικών Υπηρεσιών μας, καθώς και μέσω των Συμβουλευτικών Υπηρεσιών Εταιρικής Στρατηγικής και Συναλλαγών, οι ομάδες της EY θέτουν καλύτερες ερωτήσεις, για να καταλήξουν σε νέες απαντήσεις στα περίπλοκα ζητήματα που αντιμετωπίζει ο κόσμος μας σήμερα.

Ο όρος EY αναφέρεται στον παγκόσμιο οργανισμό, και μπορεί να αναφέρεται σε μία, ή περισσότερες, από τις εταιρείες μέλη της Ernst & Young Global Limited, καθεμία από τις οποίες αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα. Η Ernst & Young Global Limited, μια βρετανική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δια εγγυήσεως, δεν παρέχει υπηρεσίες σε πελάτες. Πληροφορίες αναφορικά με τον τρόπο που η EY συγκεντρώνει και χρησιμοποιεί τυχόν προσωπικά δεδομένα, καθώς και περιγραφή των δικαιωμάτων των υποκειμένων σύμφωνα με τη νομοθεσία περί προσωπικών δεδομένων, είναι διαθέσιμα στον σύνδεσμο ey.com/privacy. Για περισσότερες πληροφορίες για τον οργανισμό μας, παρακαλούμε επισκεφθείτε το ey.com

Γενικές πληροφορίες για τις φορολογικές υπηρεσίες της EY παγκοσμίως

Η επιχείρησή σας θα πετύχει μόνο εάν την οικοδομήσετε σε ισχυρά θεμέλια και την αναπτύξετε με βιώσιμο τρόπο. Στην EY, πιστεύουμε ότι η διαχείριση των φορολογικών σας υποθέσεων με υπευθυνότητα και προνοητικότητα, μπορεί να κάνει τη διαφορά. Έτσι, οι 50.000 πλήρως καταρτισμένοι φορολογικοί σύμβουλοί μας, σε περισσότερες από 150 χώρες, διαθέτουν εξειδικευμένες τεχνικές επιχειρηματικές γνώσεις και επαγγελματική εμπειρία, παρέχοντας με συνέπεια και ακλόνητη δέσμευση υπηρεσίες υψηλής ποιότητας - όπου και αν βρίσκεστε και όποιες φορολογικές επιχειρηματικές υπηρεσίες και αν χρειάζεστε.

Για περισσότερες πληροφορίες παρακαλώ επικοινωνήστε με τους:

Στέφανο Μήτσιο






Επικεφαλής Φορολογικού τμήματος, EY Ελλάδος
Τηλ: +30 210 2886 363
email: stefanos.mitsios@gr.ey.com

Γιάννη Γουλιά

Partner, Φορολογικό τμήμα, EY Ελλάδος
Τηλ: +30 210 2886 413
email: john.goulias@gr.ey.com

© 2023 EY
All Rights Reserved.

ey.com

 EY  @EY_Greece  eygreece  EY Greece  EY Greece

Η παρούσα έκδοση περιέχει πληροφορίες σε περιληπτική μορφή και κατά συνέπεια προορίζεται μόνο για γενική πληροφόρηση και καθοδήγηση. Δεν προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως υποκατάστατο μιας λεπτομερούς έρευνας ή της άσκησης επαγγελματικής κρίσης. Ούτε η EYGM Limited, αλλά ούτε κάποιο άλλο μέλος του παγκόσμιου οργανισμού της EY αναλαμβάνει την ευθύνη για οποιαδήποτε τυχόν ζημία σε οποιοδήποτε πρόσωπο ενεργεί ή απέχει από κάποια ενέργεια, ως αποτέλεσμα χρήσης οποιοδήποτε υλικού αυτής της έκδοσης. Για οποιοδήποτε συγκεκριμένο θέμα, θα πρέπει να απευθύνεστε στον κατάλληλο σύμβουλο.

Επωνυμία: ΕΡΝΣΤ ΚΑΙ ΓΙΑΝΓΚ Μονοπρόσωπη Ανώνυμη Εταιρία Παροχής Συμβουλευτικών Υπηρεσιών
Διακριτικός Τίτλος: ERNST & YOUNG BUSINESS ADVISORY SOLUTIONS
Νομική Μορφή: Ανώνυμη Εταιρία
Έδρα: Χειμάρρας 8B, Μαρούσι, 15125
Αριθμός ΓΕΜΗ: 001576101000