



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

1. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Αθήνα, 21 Δεκεμβρίου 2022

Αριθ. Πρωτ.: Ε. 2089

2. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ
ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α΄
ΤΜΗΜΑ Α΄

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακα Διανομής

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 105 62 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3375312
Email : deaf.b@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Οδηγίες σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης κατά το χρόνο διανομής τους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή οδηγιών αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης κατά το χρόνο διανομής τους.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ στη διανομή των ποσών προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 (Α' 167), 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.

2. Στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2015 (Α' 251) δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

- Λογιστική αξία (book value or carrying amount): η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Φορολογική βάση (tax basis): Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.
- Προσωρινή διαφορά (temporary difference): η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.

3. Με την Ε. 2025/2022 εγκύκλιο ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2021, διευκρινίστηκε ότι στον πίνακα Ε' «ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ» καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας, όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ. Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ), όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση». Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 722, 730, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές-αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 706 και 714, ενώ στους κωδικούς 723, 731, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 707 και 715, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών-αρνητικών) από τους κωδικούς 732 και 733 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν.

4. Με βάση τα αναφερόμενα στις παραγράφους 2 και 3 προκύπτει ότι, οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι ποσά τα οποία προκύπτουν από τον ετεροχρονισμό της αναγνώρισης των εσόδων και εξόδων μεταξύ των κανόνων και των αρχών της λογιστικής και των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, όπως ενδεικτικά οι απο-

μειώσεις, αναστροφές απομειώσεων, αποσβέσεις, προβλέψεις (π.χ. προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία), μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κ.α.

Στην περίπτωση που σε κάποιο φορολογικό έτος, η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση, για το ποσό των προσωρινών διαφορών του έτους αυτού είτε θα καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε επόμενα φορολογικά έτη, όταν θα γίνει η αναστροφή των ποσών στη φορολογική βάση (προσωρινά αφορολόγητο ποσό), είτε έχει ήδη καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε προηγούμενα φορολογικά έτη στα οποία το ποσό αυτό είχε συμπεριληφθεί στη φορολογική βάση (ήδη φορολογημένο ποσό).

5. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα διανέμει ποσά από προσωρινές διαφορές, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των υπόψη ποσών, τόσο κατά το χρόνο που αυτά θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση, όσο και κατά το χρόνο της διανομής τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, θα έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα:

α) για τα ποσά των προσωρινών διαφορών που διανέμονται για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε προηγούμενα έτη (ποσά που είχαν επηρεάσει τη φορολογική βάση σε προηγούμενα φορολογικά έτη και για τα οποία έχει εν τοις πράγμασι καταβληθεί φόρος εισοδήματος) δεν θα υπολογιστεί φόρος εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ κατά το φορολογικό έτος στο οποίο λαμβάνει χώρα η διανομή.

β) για τα ποσά των προσωρινών διαφορών που διανέμονται για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (ποσά που θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση σε επόμενα έτη), κατά το φορολογικό έτος της διανομής θα υπολογιστεί φόρος εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, ενώ στα 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.

Για την καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω περιπτώσεων, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1

Έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο πρώτο της φορολογικό έτος 2022 εμφανίζει λογιστικά κέρδη ύψους 100.000 ευρώ, ενώ οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ανέρχονται σε 300.000 ευρώ (θετικές) με αποτέλεσμα τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση να ανέρχονται σε κέρδη 400.000 ευρώ τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

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

διαφορές της εταιρείας, δεν θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο τρέχον φορολογικό έτος λόγω των φορολογικών ζημιών της χρήσης, αλλά ούτε σε φόρο εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι τα ποσά αυτά είχαν φορολογηθεί στο προηγούμενο φορολογικό έτος.

Παράδειγμα 2

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

Με βάση τα ανωτέρω, το προς διανομή ποσό των 60.000 ευρώ, ως διανεμόμενο ποσό για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, θα υπαχθεί σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό ($60.000 \times 100/78 = 76.923$), με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ και δεν προστίθεται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες του τρέχοντος φορολογικού έτους και δεν μεταφέρονται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Στο φορολογικό έτος 2023 κατά το οποίο το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών (300.000 ευρώ) αναστρέφεται, το ποσό των 76.923 ευρώ το οποίο φορολογήθηκε βάσει της παρ. 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.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στο τέλος της παρ. 1 της ΠΟΛ.1014/2018 αναφορικά με τη διανομή προσωρινών διαφορών παύει να ισχύει μετά την έκδοση της παρούσας.

6. Στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί η διπλή φορολόγηση ποσών προσωρινών διαφορών τα οποία διανεμήθηκαν σε προηγούμενα φορολογικά έτη, θα υποβληθεί τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους κατά το οποίο έλαβε χώρα η διπλή φορολόγηση, στην οποία θα συμπληρωθεί ο κωδικός 462 «Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων». Η υπόψη δήλωση 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 ζημίες.

Επισημαίνεται, ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022, Α' 206).

7. Τέλος, αναλυτικές οδηγίες αναφορικά με την καταχώρηση των ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Έντυπο Ν) φορολογικών ετών 2022 και εφεξής, θα δοθούν με την εγκύκλιο για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2022.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο του Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Αποδέκτες πινάκων Α΄ , Β΄ (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ΄ , Η΄ , Θ΄ , Ι΄ , ΙΒ΄ , ΙΓ΄ , ΙΔ΄ , ΙΕ΄ , ΙΣΤ΄ , ΙΖ΄ , ΙΗ΄ , ΙΘ΄ , Κ΄ , ΚΑ΄ , ΚΒ΄ και ΚΓ
5. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
6. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
7. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄ , Β΄ , Γ