

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2016 ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Βάσει των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Ε. όπως ισχύουν

Επιμέλεια

Γιώργος Κορομηλάς

Λογιστής - Φοροτεχνικός, Συγγραφέας, DipIFRS by ICAEW

Πρόεδρος Ινστιτούτου Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών (Ι.Ο.ΦΟ.Μ.)

Το παρόν δεν διατίθεται στην αγορά και περιέχει συνοπτικές πληροφορίες για θέματα που αφορούν τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της περιόδου 2016 και τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2121/1993 και τη σύμβαση της Βέρνης η οποία κυρώθηκε με το Ν. 100/1975, απαγορεύεται σε οποιοδήποτε η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή αυτού του έργου που καλύπτεται από τα δικαιώματα (*copyright*) ή η χρήση του σε οποιαδήποτε μορφή η με οποιοδήποτε τρόπο γραφικό – ηλεκτρονικό ή μηχανικό συμπεριλαμβανομένων των φωτοτυπιών, της μαγνητοφώνησης και των συστημάτων αποθήκευσης και αναπαραγωγής, τμηματικά ή περιληπτικά, στο πρωτότυπο ή σε μετάφραση χωρίς τη γραπτή άδεια του κ. Γ. Κορομηλά (Ν. 2387/1920, Ν.Δ. 3565/1956, 4254/1962, Ν. 4264/1962, Ν. 100/1975, Ν. 2121/1993, Ν. 2557/1997).



Πανελλήνια Ομοσπονδία Φοροτεχνικών Ελεύθερων Επαγγελματιών (Π.Ο.Φ.Ε.Ε.)

Φορολογικό Πανόραμα - Αθήνα 2017

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Προσδιορισμός του καθαρού και του φορολογητέου εισοδήματος επιχείρησης (Ο.Ε.) με απλογραφικό λογιστικό σύστημα – Σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	1
1.1. Οικονομικά στοιχεία (προ αποσβέσεων, αναγνώρισης τέλους επιτηδεύματος και χρονικής τακτοποίησης εσόδων και εξόδων).....	1
1.1.1. Παρατηρήσεις.....	1
1.1.1.2. Τέλος επιτηδεύματος.....	3
1.1.1.3. Ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου.....	4
1.1.1.4. Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	7
1.1.1.5. Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).....	7
1.1.1.6. Αμοιβές διαχειριστών.....	9
1.1.1.7. Έκπτωση δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση.....	9
1.1.1.8. Αμοιβές διαχειριστών.....	10
1.2. Οικονομικά στοιχεία (μετά το λογισμό των αποσβέσεων, του τέλους επιτηδεύματος και της χρονικής τακτοποίησης εσόδων και εξόδων).....	11
1.2.1. Λογιστική και φορολογική βάση - διαφορές.....	11
1.2.1.1. Γενικά.....	11
1.2.1.2. Διάκριση διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης.....	12
1.2.1.3. Λογιστική και φορολογική βάση δεδομένων παραδείγματος - Διαφορές.....	15
1.3. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος.....	16
1.3.1. Για την κατάσταση των αποτελεσμάτων.....	17
1.3.2. Για την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3).....	17
1.4. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών και του φόρου εισοδήματος.....	18
1.5. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	20
1.5.1. Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6.).....	20
1.5.2. Προσάρτημα.....	21
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	24
1. Συμπλήρωση του υποπίνακα ζ' «λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία» του πίνακα ΣΤ' και του πίνακα Ζ', για ατομική επιχείρηση με προσωρινές διαφορές.....	24
2. Προσωρινές διαφορές – Οδηγίες συμπλήρωσης του πίνακα Κ'.....	25
2.1. Προσωρινές διαφορές στα έσοδα.....	25
2.2. Προσωρινές διαφορές στα έξοδα.....	26
2.3. Μεταφορά προσωρινών διαφορών.....	26
2.4. Τρόπος παρακολούθησης προσωρινών διαφορών σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα.....	28

1. Προσδιορισμός του καθαρού και του φορολογητέου εισοδήματος επιχείρησης (Ο.Ε.) με απλογραφικό λογιστικό σύστημα – Σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων

1.1. Οικονομικά στοιχεία (προ αποσβέσεων, αναγνώρισης τέλους επιτηδεύματος και χρονικής τακτοποίησης εσόδων και εξόδων)

α) Αποθέματα

Αποθέματα έναρξης	85.000,00	85.000,00
Αποθέματα λήξης	115.000,00	115.000,00

β) Αγορές

Αγορές χρήσης εσωτερικού	300.000,00	
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	97.000,00	
Εισαγωγές από τρίτες χώρες	23.000,00	420.000,00

γ) Ακαθάριστα έσοδα (κύκλος εργασιών)

Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά *	731.000,00	
Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά	109.000,00	840.000,00

* Δεν περιλαμβάνονται έσοδα ύψους 10.000,00 ευρώ τα οποία παραδόθηκαν στις 21.12.2016 και το σχετικό τιμολόγιο εκδόθηκε στις 15.1.2017 με ημερομηνία 15.1.2017.

δ) Δαπάνες

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	75.000,00	
Ο.Α.Ε.Ε. εταίρων *	16.200,00	
Αμοιβές διαχειριστών (2 χ 12.000,00)	24.000,00	
Ενοίκια, Φωτισμός, Τηλεφωνία κ.λπ.	90.800,00	
Διάφορα έξοδα	89.800,00	
Τόκοι και συναφή έξοδα	7.000,00	302.800,00

* Από το ποσό των 16.200,00 ευρώ καταβλήθηκε εμπρόθεσμα το ποσό των 14.000,00 ευρώ. Η διαφορά ύψους 2.200,00 καταβλήθηκε εκπρόθεσμα (μετά την 31^η Ιανουαρίου 2017)

ε) Λοιπά δεδομένα

Η επιχείρηση ιδιοχρησιμοποιεί ακίνητο για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας αντικειμενικής αξίας ύψους **340.000,00** ευρώ.

1.1.1. Παρατηρήσεις (επί των οικονομικών στοιχείων)

1.1.1.1. Χρονική τακτοποίηση εσόδων και δαπανών

α) Η επιχείρηση την 15.1.2017 εξέδωσε τιμολόγιο ύψους 10.000,00 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α. 24%) για εμπορεύματα τα οποία παραδόθηκαν στον πελάτη την 21.12.2016.

Βάσει της αρχής του δουλευμένου το ποσό των 10.000,00 ευρώ πρέπει να συμπεριληφθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016. Συνεπώς θα διενεργηθούν οι ακόλουθες εγγραφές στα βιβλία των περιόδων 2016 και 2017 :

i) Εγγραφή στα βιβλία του 2017

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Έσοδα	Φ.Π.Α.
15.1.2017	ΤΙΜ. 1205	Ι. Ιωάννου & Σία Ο.Ε.	10.000,00	2.400,00
15.1.2017	Λ/Σ 1	Μεταφορά σε έσοδα 2016	- 10.000,00	

* Συμμετοχή στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του 2017 και στην περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. του 1^{ου} τριμήνου του 2017

ii) Εγγραφή στα βιβλία του 2016

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Έσοδα	Φ.Π.Α.
31.12.2016	Λ/Σ 1	Δουλευμένα έσοδα 2016	10.000,00	

β) Η επιχείρηση την 1.9.2016 αναγνώρισε τιμολόγιο για χρήση λογισμικού συνολικού ύψους 1.488,00 ευρώ (1.200,00 πλέον Φ.Π.Α. 24%), από το οποίο :

αα) Ποσό ύψους 400,00 ευρώ αφορά την κλειόμενη περίοδο 1.1.2016 - 31.12.2016,

ββ) Ποσό ύψους 800,00 ευρώ αφορά την περίοδο 1.1.2017 - 31.12.2017, και

γγ) Ποσό ύψους 288,00 ευρώ είναι Φ.Π.Α. ο οποίος συμψηφίστηκε στην περιοδική δήλωση του 3^{ου} τριμήνου 2016.

Βάσει της αρχής του δουλευμένου το ποσό των 400,00 ευρώ πρέπει να βαρύνει την κατάσταση αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016 και το ποσό των 800,00 ευρώ θα μεταφερθεί στο 2017. Συνεπώς θα διενεργηθούν οι ακόλουθες εγγραφές στα βιβλία των περιόδων 2016 και 2017 :

i) Εγγραφή στα βιβλία του 2016

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
1.9.2016	ΤΙΜ. Α111	ΛΟΓΙΣΜΙΚΗ Α.Ε	1.200,00	288,00
31.12.2016	Λ/Σ 2	Μεταφορά σε δαπάνες 2017	- 800,00	

ii) Εγγραφή στα βιβλία του 2017

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
1.1.2017	Λ/Σ 2	ΜΤΦ δαπανών από 2016	800,00	

γ) Η επιχείρηση την 1.7.2016 αναγνώρισε ασφάλιστρα πυρός συνολικού ύψους 2.000,00 ευρώ, από το οποία :

αα) Ποσό ύψους 1.000,00 ευρώ αφορά την κλειόμενη περίοδο 1.1.2016 - 31.12.2016,

ββ) Ποσό ύψους 1.000,00 ευρώ αφορά την περίοδο 1.1.2017 - 31.12.2017

Βάσει της αρχής του δουλευμένου το ποσό των 1.000,00 ευρώ πρέπει να βαρύνει την κατάσταση αποτελεσμάτων της κλειόμενης περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016 και το ποσό των 1.000,00 ευρώ θα μεταφερθεί στο 2017. Συνεπώς θα διενεργηθούν οι ακόλουθες εγγραφές στα βιβλία των περιόδων 2016 και 2017 :

i) Εγγραφή στα βιβλία του 2016

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
1.7.2016	ΑΣΦ. Α25	ALFA MONEY	2.000,00	
31.12.2016	Λ/Σ 3	Μεταφορά σε δαπάνες 2017	- 1.000,00	

ii) Εγγραφή στα βιβλία του 2017

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
1.1.2017	Λ/Σ 3	ΜΤΦ δαπανών από 2016	1.000,00	

δ) Η επιχείρηση την 29.11.2016 αναγνώρισε τέλη κυκλοφορίας του έτους 2017 συνολικού ύψους 1.000,00 ευρώ.

Βάσει της αρχής του δουλευμένου το ποσό των 1.000,00 ευρώ πρέπει να βαρύνει την κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου 1.1.2017 – 31.12.2017. Συνεπώς θα διενεργηθούν οι ακόλουθες εγγραφές στα βιβλία των περιόδων 2016 και 2017 :

i) Εγγραφή στα βιβλία του 2016

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
29.11.2016	Τ.Κ.	Τέλη κυκλοφορίας 2017	1.000,00	
31.12.2016	Λ/Σ 4	Μεταφορά σε δαπάνες 2017	- 1.000,00	

ii) Εγγραφή στα βιβλία του 2017

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
1.1.2017	Λ/Σ 4	ΜΤΦ δαπανών από 2016	1.000,00	

1.1.1.2. Τέλος επιτηδεύματος

α) Σύμφωνα με το έγγραφο 1153 ΕΞ 1.6.2016 του Σ.ΛΟ.Τ. οι φόροι που δεν προσδιορίζονται με βάση το εισόδημα, όπως το τέλος επιτηδεύματος, δεν αποτελούν φόρο εισοδήματος, αλλά λοιπά έξοδα και καταχωρούνται ως τέτοια στην κατάσταση αποτελεσμάτων βάσει της αρχής του δουλευμένου.

β) Το τέλος επιτηδεύματος θα αναγνωρισθεί με έγγραφη στο τέλος της περιόδου και επειδή προσδιορίζει το αποτέλεσμα περιόδου προ φόρων, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 θα αναμορφωθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνιστώντας μόνιμη διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Κατόπιν των ανωτέρω θα διενεργηθεί η ακόλουθη εγγραφή :

ι) Εγγραφή στα βιβλία του 2016

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
31.12.2016	Λ/Σ 5	Τέλος επιτηδεύματος 2016	1.000,00	

1.1.1.3. Ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου προκύπτει εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση το οποίο τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η διεύθυνση εφαρμογής άμεσης φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. με το υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Β 1042299 ΕΞ 2016/17.3.2016 έγγραφό της διευκρίνισε ότι, για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων από την ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές αξίες, όπως αυτές ισχύουν, κατά τον χρόνο λήξης του φορολογικού έτους των προσώπων αυτών, ήτοι την 31.12.2016 για το παράδειγμα μας.

Η αντικειμενική αξία του ακινήτου, σύμφωνα με τα σχετικά φύλλα υπολογισμού, ανέρχεται στο ποσό των **340.000,00** ευρώ συνεπώς το τεκμαρτό έσοδο από την ιδιοχρησιμοποίηση θα ανέλθει στο ποσό των **10.200,00** ευρώ ($340.000,00 \times 3\%$).

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνεπώς το ποσό των 10.200,00 ευρώ αποτελεί έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και όπως διευκρινίσθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1069/23.3.2015, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου (χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασιών, ξενοδοχείων, κ.λπ.), ενώ σύμφωνα με την περίπτωση η' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Επισημάνσεις

i) Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες (10.200,00 τεκμαρτό έσοδο μείον 10.200,00 τεκμαρτό έξοδο).

ii) Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, εκτός αυτών που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 23, οι οποίες πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Κατά συνέπεια και πριν την γνωμοδότηση του Σ.ΛΟ.Τ. με αρ. πρωτ. 1239 ΕΞ 23.6.2016, προέκυπτε ότι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα για να εκπέσει φορολογικά την τεκμαρτή δαπάνη της ιδιοχρησίας έπρεπε να καταχωρήσει το σχετικό ποσό στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία).

iii) Σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Ε.Λ.Π. και τη σχετική γνωμοδότηση του Σ.ΛΟ.Τ. με αρ. πρωτ. 781 ΕΞ 27.2.2015, τα τεκμαρτά κονδύλια, έσοδο και έξοδο από την ιδιοχρησιμοποίηση, δεν πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της περιόδου. Περαιτέρω με την γνωμοδότηση με αρ. πρωτ. Σ.ΛΟ.Τ. 1239 ΕΞ 23.6.2016 δόθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις :

a) Από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα / έξοδα από ιδιοχρησία δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, και αυτό αφορά τόσο τα διπλογραφικά βιβλία όσο και τα απλογραφικά βιβλία (ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας).

Προσοχή : Τα σχετικά ποσά δεν λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους), συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.

b) Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση έχουν λογιστική βάση 0 (μηδέν) και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39 Ν. 4172/2013, ήτοι το 3% της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων).

c) Βάσει της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, η έκπτωση δαπανών κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες αυτές «εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

d) Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή ο τρόπος με τον οποίο «εγγράφονται» οι δαπάνες στην διατύπωση του Ν. 4172/2013, εξειδικεύεται στο Ν. 4308/2014. Ειδικότερα βάσει της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Περαιτέρω, βάσει της παραγράφου 3.5.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, η παρακολούθηση της λογιστικής / φορολογικής βάσης, κατά περίπτωση, «δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων».

e) Σύμφωνα με την ανωτέρω περίπτωση d', εφόσον τηρούνται οι αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις, η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων. Η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (E1, E3, κ.λπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το Ν. 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

iv) Εάν η οντότητα επιθυμεί να παρακολουθεί τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα ιδιόχρησης ακινήτων:

a) Εφόσον τηρούνται απλογραφικά βιβλία, με εγγραφή του εσόδου και του εξόδου είτε σε ιδιαίτερες στήλες είτε με κατάλληλους κωδικούς κίνησης ώστε να μην λαμβάνονται υπόψη τα σχετικά ποσά για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή να μην προσανξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα, (άποψη του συντάκτη του παρόντος διότι δεν υπάρχει σχετική αναφορά στη γνωμοδότηση του Σ.ΛΟ.Τ. 1239 ΕΞ 23.6.2016 προκύπτει όμως σαφέστατα διότι δίδεται χειρισμός για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία.).

b) Εφόσον τηρούνται διπλογραφικά βιβλία, μέσω του σχεδίου λογαριασμών της, μπορεί να χρεώνεται κατάλληλος υπολογαριασμός τεκμαρτού εξόδου των ενοικίων (κωδικός 62.04 στο σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ. ή του 64.05 στα Ε.Λ.Π.), με πίστωση του λογαριασμού του τεκμαρτού εσόδου (υπολογαριασμός του κωδικού 75 στο σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ. ή του 71.04 στα Ε.Λ.Π.). Οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο απαλείφονται για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσανξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.

Επειδή όμως οι γνωμοδοτήσεις του Σ.ΛΟ.Τ. αφορούν το λογιστικό χειρισμό των γεγονότων και συναλλαγών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και προκειμένου να μην δημιουργηθεί μελλοντικά κάποιο πρόβλημα με τις ελεγκτικές υπηρεσίες αναφορικά με την έκπτωση της τεκμαρτής δαπάνης, μπορούν να γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές :

i) Εγγραφή του τεκμαρτού εσόδου

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Έσοδα	Φ.Π.Α.
31.12.2016	Λ.Σ. 6	Ιδιοχρησιμοποίηση (έσοδο)	10.200,00	
31.12.2016	Λ/Σ 6	Ιδιοχρησιμοποίηση (μηδενισμός)	- 10.200,00	

ii) Εγγραφή του τεκμαρτού εξόδου

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
31.12.2016	Λ.Σ. 6	Ιδιοχρησιμοποίηση (έξοδο)	10.200,00	
31.12.2016	Λ/Σ 6	Ιδιοχρησιμοποίηση (μηδενισμός)	- 10.200,00	

1.1.1.4. Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

Σύμφωνα με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18.

Όπως διευκρίνισε το Σ.ΛΟ.Τ. με το έγγραφο 386 ΕΞ 29.2.2016 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, αναφορικά με τη διενέργεια των αποσβέσεων προσαρμόζονται πλήρως με τις προβλέψεις της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 24 του Ν. 4172/2013), δηλαδή εφαρμόζουν τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία και για το χρόνο έναρξης διενέργειας των αποσβέσεων. Δηλαδή, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 δεν επιτρέπεται απόκλιση από όσα προβλέπει η φορολογική νομοθεσία για το θέμα των αποσβέσεων.

Η επιχείρηση του παραδείγματος υπολόγισε τις αποσβέσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 και προέβη στην ακόλουθη εγγραφή :

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
31.12.2016	Λ/Σ 7	Αποσβέσεις παγίων 2016	13.000,00	

1.1.1.5. Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν. 4223/2013, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι φόρος που επιβάλλεται στα δικαιώματα σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

β) Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, λογιστικά ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. του 2016 θα αναγνωρισθεί, βάσει της αρχής του δουλευμένου, στην περίοδο (χρήση) του 2016 ανεξαρτήτως της ημερομηνίας καταβολής του.

γ) Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια :¹

¹ Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

αα) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

ββ) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση

γγ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (*βιβλία*) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

δ) Σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα :

αα) Ο φόρος εισοδήματος,

ββ) Το τέλος επιτηδεύματος,

γγ) Οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

δδ) Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (*Φ.Π.Α.*) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως *Φ.Π.Α.* εισροών από το *Φ.Π.Α.* εκροών, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 περί *Φ.Π.Α.*

γ) Από τα ανωτέρω και από την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2.6.2016 προκύπτει ότι, οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. *ΕΝ.Φ.Ι.Α.*, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Επισημάνσεις

i) Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται.²

ii) Σύμφωνα με το έγγραφο ΔΕΑΦ Β 1084012 ΕΞ 2016/1.6.2016 η δαπάνη του *ΕΝ.Φ.Ι.Α.* εκπίπτει φορολογικά και από τις οικοδομικές επιχειρήσεις οι οποίες προσδιορίζουν λογιστικά το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι πωλήσεις από άδειες ανέγερσης που έχουν εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά. Για άδειες που έχουν εκδοθεί πριν την 1.1.2006 όπου το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται εξωλογιστικά η υπόψη δαπάνη δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

² Εξαιρούνται τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν.

i) Εγγραφή στα βιβλία του 2016

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
2.9.2016	Π.Δ.Π.	ΕΝ.Φ.Ι.Α. 2016	2.000,00	

Η επιχείρηση θα αναγνωρίσει το συνολικό ποσό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. (έξοδο) στην περίοδο του 2016 βάσει της αρχής του δουλευμένου. Φορολογικά, επειδή η οφειλή καταβλήθηκε εφάπαξ εντός του 2016, θα αναγνωρίσει ως εκπεστέα δαπάνη του φορολογικού έτους 2016 το σύνολο του ποσού.

Λογιστική βάση (αρχή δουλευμένου)	Φορολογική βάση (έτος καταβολής)	Διαφορά *
2.000,00	2.000,00	0,00

* Δεν υφίσταται προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

1.1.1.6. Αμοιβές διαχειριστών (για τα καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης)

Σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1139/30.6.2015 οι αμοιβές για τα καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης που καταβάλλονται στους διαχειριστές Ο.Ε., Ε.Ε., αστικών εταιρειών, για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους δικαιούχους (διαχειριστές εταιρών) και εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόψη εταιρειών διότι οι εν λόγω αμοιβές είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της εταιρείας και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας

1.1.1.7. Έκπτωση δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

α) Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

β) Ενόψει των ανωτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1094/30.6.2016 έγινε δεκτό ότι, σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.

Σύμφωνα με απόψεις που έχουν εκφρασθεί σε σχετικές αναλύσεις, η θέση αυτή της Διοίκησης καταλαμβάνει δαπάνες ηλεκτρισμού, ύδρευσης, τηλεφωνίας κ.λπ. δηλαδή υπηρεσίες που παρέχονται συνεχόμενα σε συγκεκριμένα διαστήματα (*μηνιαία, διμηνιαία, τριμηνιαία κ.λπ.*) αλλά το τίμημα δεν είναι γνωστό κατά την έναρξη του διαστήματος αυτού αλλά γνωστοποιείται με την έκδοση του λογαριασμού, ήτοι μετά το πέρας της υπηρεσίας.³ Κατά την άποψή μου στην περίπτωση αυτή και με δεδομένους τους κανόνες σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα :

αα) Αν τα ποσά είναι τέτοια που επηρεάζουν σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (π.χ. *ηλεκτρισμός, τηλεφωνία, ύδρευση ξενοδοχειακών μονάδων*), θα αναγνωρισθούν λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου ήτοι θα γίνει χρονική τακτοποίηση των υπόψη δαπανών και θα εκπέσουν φορολογικά στο έτος που έχει εκδοθεί ο λογαριασμός, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/30.6.2016, συνιστώντας ουσιαστικά προσωρινή διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης.

ββ) Αν τα ποσά είναι τέτοια που δεν επηρεάζουν σημαντικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, θα αναγνωρισθούν λογιστικά και θα εκπέσουν φορολογικά στο έτος που έχει εκδοθεί ο λογαριασμός.

1.1.1.8. Αμοιβές διαχειριστών (για τα καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης)

Σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1139/30.6.2015 οι αμοιβές για τα καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης που καταβάλλονται στους διαχειριστές Ο.Ε., Ε.Ε., αστικών εταιρειών, για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Κατά συνέπεια χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους δικαιούχους (*διαχειριστές εταιρών*) και εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόψη εταιρειών διότι οι εν λόγω αμοιβές είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική

³ Όπως αναφέρει σε σχετική ανάλυσή του στον διαδικτυακό τόπο <http://www.forin.gr> ο έγκριτος συγγραφέας κ. Δ. Σταματόπουλος, η εγκύκλιος αυτή (σ.σ. ΠΟΛ. 1094/30.6.2016) καταλαμβάνει τους λογαριασμούς κοινής ωφέλειας, δηλαδή Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ε.ΥΔ.Α.Π. και γενικότερα λογαριασμούς ρεύματος, τηλεφώνου, νερού, φυσικού αερίου, τηλεθέρμανσης, που προσφέρονται συνεχόμενα και τιμολογούνται σε προκαθορισμένα εκ των προτέρων τακτά χρονικά διαστήματα. Π.χ. λογαριασμός 31.1.2017 που περιλαμβάνει χρονικό διάστημα Δεκεμβρίου – Ιανουαρίου θα καταχωρηθεί ως δαπάνη στις 31.1.2017. Αντίθετα δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καταλαμβάνει τα αγορασμένα δικαιώματα όπου το τιμολόγιο εκδίδεται με την αγορά του δικαιώματος. Στην περίπτωση αυτή, όταν η απόκτηση δικαιώματος αφορά χρονικό διάστημα και του επόμενου έτους (π.χ. 25.5.2016 – 24.5.2017) τότε την 31.12.2016 είναι γνωστό και δεδομένο το ποσό που αφορά την επόμενη χρήση. Το ποσά αυτά π.χ. ασφάλειες, χρήση προγραμμάτων κ.λπ. καταχωρούνται αρχικά στο σύνολό τους, αλλά στο τέλος της χρήσης πρέπει να κατανέμονται αναλογικά και τα ποσά που αντιστοιχούν στην επόμενη χρήση να μεταφέρονται ως δαπάνες επόμενης χρήσης.

λειτουργία της εταιρείας και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας

1.2. Οικονομικά στοιχεία (μετά το λογισμό των αποσβέσεων, του τέλους επιτηδεύματος και της χρονικής τακτοποίησης εσόδων και εξόδων)

α) Απογραφή αποθεμάτων

Αποθέματα έναρξης	85.000,00	85.000,00
Αποθέματα λήξης	115.000,00	115.000,00

β) Αγορές

Αγορές χρήσης εσωτερικού	300.000,00	
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	97.000,00	
Εισαγωγές από τρίτες χώρες	23.000,00	420.000,00

γ) Ακαθάριστα έσοδα (κύκλος εργασιών)

Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά	741.000,00	
Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά	109.000,00	850.000,00

δ) Δαπάνες

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	75.000,00	
Ο.Α.Ε.Ε. εταίρων	16.200,00	
Αμοιβές διαχειριστών (2 χ 12.000,00)	24.000,00	
Ενοίκια, Φωτισμός, Τηλεφωνία κ.λπ.	90.800,00	
Διάφορα έξοδα	89.000,00	
Τόκοι και συναφή έξοδα	7.000,00	
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	13.000,00	315.000,00

1.2.1. Λογιστική και φορολογική βάση - διαφορές

1.2.1.1. Γενικά

α) Σύμφωνα με τους ορισμούς του παραρτήματος Α' του Ν. 4308/2014 :

αα) Λογιστική αξία - βάση (*book value or carrying amount*) είναι η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

ββ) Φορολογική βάση (*tax basis*) είναι η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

β) Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του αξίας δηλαδή του ποσού που αναγνωρίζεται φορολογικά.

Όπως διευκρινίζεται στην παράγραφο 3.5.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 το λογιστικό σύστημα οποιασδήποτε οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

Προσοχή : Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

1.2.1.2. Διάκριση διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Ειδικότερα :

α) Μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αναστρέφονται στο μέλλον. Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα (π.χ. ιδιόχρηση) τα οποία έχουν μόνο φορολογική βάση και οι δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο παρόν ούτε στο μέλλον, όπως ενδεικτικά :

αα) Οι δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)

ββ) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, (περίπτωση α' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

γγ) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, (περίπτωση β' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

δδ) Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, (περίπτωση ε' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

εε) Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, (περίπτωση στ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

στστ) Ο φόρος εισοδήματος το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών, (περίπτωση ζ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

ζζ) Το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, (περίπτωση η' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

ηη) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, (περίπτωση θ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

θθ) Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, (περίπτωση ι' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

ιι) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός της περίπτωσης που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, (περίπτωση ια' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

ιαια) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, (περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

ιβιβ) Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, (περίπτωση ιγ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).

ιγιγ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, (περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1061/12.4.2017.).

ιδιδ) Οι δαπάνες που συνδέονται με έσοδα συμμετοχών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., (παράγραφος 4 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.).

ιειε) Οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ειδικότερων διατάξεων νόμων και εν' ισχύ θέσεων της διοίκησης που έχουν εκφρασθεί με εγκυκλίους και ατομικές διοικητικές λύσεις, (ΠΟΛ. 1113/2.6.2015, ΠΟΛ. 1139/30.6.2015, ΠΟΛ. 1094/30.6.2016 κ.λπ.).

Αν λοιπόν για παράδειγμα στην περίοδο 2016 μία οντότητα κατέβαλε για πρόστιμα και τόκους εκπρόθεσμης καταβολής φόρων το ποσό των 1.000,00 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον διότι η δαπάνη αυτή ρητά δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση (φορολογικά) από τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

β) Προσωρινές διαφορές, βάσει του σχετικού ορισμού του Παραρτήματος Α' του Ν. 4308/2014, είναι οι διαφορές 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, δηλαδή οι διαφορές αυτές αναστρέφονται στο μέλλον. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται :

αα) Έσοδα τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά, βάσει της αρχής του δουλευμένου, σε μία περίοδο αλλά δεν έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραχής τους για να υπαχθούν στη φορολογία εισοδήματος την ίδια περίοδο - φορολογικό έτος, (άρθρο 8 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ. 1223/8.10.2015). Αν για παράδειγμα έσοδο ύψους 15.000,00 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στην περίοδο 2016 και το δικαίωμα εισπραχής του αποκτάται το 2017 (δημόσιο τεχνικό έργο που ολοκληρώθηκε το 2016 και πιστοποιήθηκε το 2017), τότε το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου 2016 είναι μεγαλύτερο κατά 15.000,00 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα της περιόδου αυτής ενώ στην περίοδο του 2017 θα συμβεί το αντίστροφο.

ββ) Έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά, βάσει της αρχής του δουλευμένου, σε μία περίοδο αλλά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (φορολογικά) από τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. την ίδια περίοδο – φορολογικό έτος. Τέτοιες περιπτώσεις ενδεικτικά είναι οι ακόλουθες :

ι) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, (περίπτωση γ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.). Οι ασφαλιστικές εισφορές αναγνωρίζονται λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου αλλά εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής.

ii) Φόροι και τέλη για τους οποίους παρέχεται δικαίωμα φορολογικής έκπτωσης, (π.χ. *ΕΝ.Φ.Ι.Α.*) οι οποίοι αναγνωρίζονται λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου αλλά εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη διαφήμισης τα οποία εκπίπτουν φορολογικά το έτος που αφορούν ήτοι το έτος που με βάση την αρχή του δουλευμένου αναγνωρίζονται λογιστικά, (*σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1113/2.6.2015*).

iii) Οι προβλέψεις, (*για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση*) οι οποίες διενεργούνται από πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, από μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ίδιου νόμου αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως και 14 του άρθρου 22, ήτοι αναγνωρίζουν τις προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων του άρθρου 26 του Κ.Φ.Ε.

iv) Οι αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων οι οποίες διενεργούνται από πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β), από μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες βάσει των κανόνων που τίθενται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή και με δεδομένο ότι οι κανόνες για τις φορολογικές αποσβέσεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. διαφοροποιούνται, η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (*μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές*) είτε μέσω του αποτελέσματος (*κέρδους ή ζημίας*) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου

Αν για παράδειγμα, όταν έξοδο ύψους 5.000,00 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στην περίοδο 2016 αλλά εκπίπτει φορολογικά την περίοδο 2017, το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου 2016 είναι μικρότερο κατά 5.000,00 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στην περίοδο 2017 θα συμβεί το αντίστροφο.

1.2.1.3. Λογιστική και φορολογική βάση δεδομένων παραδείγματος - Διαφορές

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορές	
			Μόνιμες	Προσωρινές
Κύκλος εργασιών	850.000,00	850.000,00		
Ιδιοχρησιμοποίηση (<i>έσοδο</i>)		10.200,00	10.200,00	
Κόστος πωληθέντων	390.000,00	390.000,00		
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	75.000,00	75.000,00		

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορές	
			Μόνιμες	Προσωρινές
Ο.Α.Ε.Ε. εταίρων	-16.200,00	-14.000,00		2.200,00
Αμοιβές διαχειριστών	-24.000,00	-24.000,00		
Ενοίκια, Φωτισμός, Τηλεφωνία κ.λπ.	-90.800,00	-90.800,00		
Διάφορα έξοδα	-89.000,00	-86.200,00	2.800,00	
Τόκοι και συναφή έξοδα	-7.000,00	-7.000,00		
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	-13.000,00	-13.000,00		
Ιδιοχρησιμοποίηση (έξοδο)		-10.200,00	-10.200,00	
Αποτέλεσμα / Διαφορές	145.000,00	150.000,00	2.800,00	2.200,00

α) Οι μόνιμες διαφορές προέρχονται :

αα) Από την ιδιοχρησιμοποίηση (έσοδο και έξοδο), και

ββ) Από τις μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες (φορολογικά πρόστιμα, πρόστιμα και τόκους, τέλος επιτηδεύματος που θα βεβαιωθεί με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου αναγνωρίστηκε το 2016 και προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες).

β) Οι προσωρινές διαφορές προέρχονται από τις μη καταβληθείσες, εντός της ημερομηνίας που προβλέπει ο νόμος για την εμπρόθεσμη καταβολή, ασφαλιστικές εισφορές.

Περιγραφή	Μη εκπεστές δαπάνες	
	Μόνιμες διαφορές *	Προσωρινές διαφορές **
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές		2.200,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	
Πρόστιμα και τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής φόρων	250,00	
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	1.550,00	
Σύνολο	2.800,00	2.200,00

* Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης

** Πίνακας Κ' εντύπου Ε3

γ) Το λογιστικό σύστημα απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική βάση όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων και εξόδων με οποιοδήποτε πρόσφορο αλλά ελέγξιμο τρόπο (π.χ. σε excel).

Προσοχή : Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (οντότητας).

1.3. Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

1.3.1. Για την κατάσταση των αποτελεσμάτων

α) Κόστος πωληθέντων

	Αποθέματα έναρξης		85.000,00
Πλέον	Αγορές χρήσης	420.000,00	
Μείον	Αποθέματα λήξης	115.000,00	
	Κόστος πωληθέντων		390.000,00

β) Μικτό κέρδος

	Πωλήσεις		850.000,00
Μείον	Κόστος πωληθέντων	390.000,00	
	Μικτό κέρδος		460.000,00

γ) Αποτέλεσμα περιόδου προ φόρων

	Μικτό κέρδος		460.000,00
Μείον	Δαπάνες	315.000,00	
	Αποτέλεσμα περιόδου προ φόρων		145.000,00

1.3.2. Για την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3)

γ) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης			δ) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών			ε) Ακαθάριστα Έσοδα Αγροτικής Δραστηριότητας		
χοντρική πώληση εμπορευμάτων	263	741.000,00	ιδιωτική πελατεία	274		πώληση ιδίων προϊόντων	643	
λιανική πώληση εμπορευμάτων	266	109.000,00	επιτηδευματίες κ.τ.λ.	280		λοιπά έσοδα	644	
χοντρική πώληση προϊόντων	269		Π.Υ. Προς το Δημόσιο	279		645	
λιανική πώληση προϊόντων	272		Π.Υ.	276		Σύνολο Εσόδων Αγροτ. Δραστηρ.	646	
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273	10.200,00	Λοιπά έσοδα παρ. υπηρεσιών	282				
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540	860.200,00	Σύνολο Εσόδων Παροχ. Υπηρεσ.	547				
Ακαθ. έσοδα από πωλήσεις τρίτων ⁽⁶⁾	275							

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ) ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ / ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ									
α) Αγορές	Εσωτερικού		Εισαγωγές		β) Απογραφή	Έναρξης		Λήξης	
εμπορευμάτων	231	300.000,00	232	120.000,00	εμπορεύματα	256	85.000,00	257	115.000,00
α' & β' υλών-υλικών συσκ.	235		236		έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα	259		260	
αναλώσιμων υλικών	239		240		πρώτες και βοηθητικές ύλες	261		262	
ανταλλακτικών παγίων	243		244		υλικά συσκευασίας	264		265	
ειδών συσκευασίας	247		248		ημιτελή	267		268	
Σύνολο αγορών	251	300.000,00	252	120.000,00	υπολείμματα	270		271	
Αγορές παγίων χρήσης	811		812		Σύνολο απογραφής	520	85.000,00	521	115.000,00

ση) Δαπάνες	Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Αγροτικής Δραστηριότητας	
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ κτλ. ⁽¹⁾	516	16.200,00	517		518	
αμοιβές προσωπικού	522	99.000,00	523		524	
αμοιβές και έξοδα τρίτων	525	10.000,00	526		527	
παροχές τρίτων, φόροι-τέλη	528	90.800,00	529		530	
ιδίωκτηση	531	10.200,00	532		533	
διάφορα έξοδα	534	79.000,00	535		536	
τόκοι και συναφή έξοδα	537	7.000,00	538		539	
αποσβέσεις παγίων	541	13.000,00	542		543	
άρδευσης					515	
Σύνολο δαπανών	544	325.200,00	545		546	

Το ποσό των 10.200,00 ευρώ από την ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου (340.000,00 χ 3%) αναγράφεται ως τεκμαρτό έσοδο (Κ.Α. 273 «λοιπά έσοδα δραστηριότητας» του υποπίνακα α' του πίνακα ΣΤ') και ως τεκμαρτή δαπάνη (Κ.Α. 531 «ιδιοχρηση» του υποπίνακα στ' του πίνακα ΣΤ'). Κατά συνέπεια ο προσδιορισμός του εισοδήματος στον υποπίνακα ζ' «λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία» θα διενεργηθεί ως ακολούθως :

ζ) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία							
	Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Αγροτικής Δραστηριότητας		Συνολικά
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	860.200,00	549		550		551 860.200,00
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσεων)	552	390.000,00	553		554		555 390.000,00
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556	325.200,00	557		558		559 325.200,00
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560	145.000,00	561		562		563 145.000,00
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες ⁽²⁾	564		565		566		567
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα ⁽¹⁾	572		573		574		575
Καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό	568		569		570		571

Εμπορία - Μεταποίηση	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων *	860.200,00
Μείον : Κόστος πωληθέντων (αναλώσεων)	390.000,00
Μείον : Δαπάνες χρήσης **	325.200,00
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	145.000,00

* Περιλαμβάνει τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων και το τεκμαρτό έσοδο από την ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου (850.000,00 πλέον 10.200,00).

** Περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών και την τεκμαρτή δαπάνη από την ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου (315.000,00 πλέον 10.200,00).

1.4. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών και του φόρου εισοδήματος

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων της εταιρείας του παραδείγματος στα αποτελέσμα περιόδου προ φόρων (κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού σύμφωνα με το έντυπο Ε3), προστίθενται :

α) Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα οι οποίες συνιστούν **μόνιμες** διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, ύψους **2.800,00** ευρώ και έχουν καταχωρηθεί στην κατάσταση (πίνακα) φορολογικής αναμόρφωσης.

Προσοχή : Δαπάνες οι οποίες συνιστούν προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης δεν συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης αλλά καταχωρούνται μόνο στον πίνακα Κ' του εντύπου Ε3.

β) Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα οι οποίες συνιστούν **προσωρινές** διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, ύψους **2.200,00** ευρώ. Όπως ρητά επισημαίνεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1043/22.3.2017 στον πίνακα Κ' καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της

περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα ασφαλιστικές εισφορές) όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση». Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 787, 795, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές - αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 771 και 779, ενώ στους κωδικούς 788, 796, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 772 και 780, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών - αρνητικών) από τους κωδικούς 797 και 798 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν. Τέλος, στους αντίστοιχους κωδικούς 781, 789, 782, 790, 783, 791, 784, 792, 785, 793, 786 και 794 δεν υπολογίζονται διαφορές με βάση τα δεδομένα της λογιστικής - φορολογικής βάσης καθόσον οι διαφορές αυτές αφορούν λογαριασμούς ενεργητικού - παθητικού, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους στο έντυπο Ν.

ΠΙΝΑΚΑΣ Κ'. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ							
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση		Φορολογική Βάση		Διαφορές		
					Θετικές	Αρνητικές	
ενσώματα πάγια	765		773		781		789
άλλα στοιχεία	766		774		782		790
χρηματοοικονομικά στοιχεία	767		775		783		791
προβλέψεις	768		776		784		792
λοιπές διαφορές ενεργητικού	769		777		785		793
λοιπές διαφορές παθητικού	770		778		786		794
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771		779		787		795
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	16.200,00	780	14.000,00	788	2.200,00	796
ΣΥΝΟΛΟ					797	2.200,00	798

Α. Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

Αποτέλεσμα περιόδου προ φόρων ή κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού		145.000,00
Πλέον Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	5.000,00	
Σύνολο φορολογητέων κερδών		150.000,00

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"		
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015	860.200,00
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116	145.000,00
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117	
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	2.200,00
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119	
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016	147.200,00
Φορολογική ζημία χρήσης	017	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται		
1. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455	2.800,00
2. Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994)"	456	
3. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθρ. 27 ν.4172/2013)	453	
4. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)	457	
5.	454	
Σύνολο κερδών	024	150.000,00
Υπόλοιπο ζημιών	224	

Παρατηρήσεις

i) Οι μόνιμες διαφορές από την κατάσταση (πίνακα) φορολογικής αναμόρφωσης μεταφέρονται στον κωδικό 455 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του πίνακα Γ' εντύπου Ν.

ii) Οι προσωρινές διαφορές, θετικές στο παράδειγμά μας, μεταφέρονται στον κωδικό 118 «(+) *Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. / Ε.Α.Π. – Φ.Β.*»

B. Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Φορολογητέα κέρδη		150.000,00
Επί	Συντελεστή φορολογίας	29%	
	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών *		<u>43.500,00</u>

* Το ποσό του φόρου εισοδήματος, επειδή είναι στοιχείο της κατάστασης αποτελεσμάτων της περιόδου (έξοδο), πρέπει να εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία.

Ημερ.	Παραστ.	Αιτιολογία	Δαπάνες	Φ.Π.Α.
31.12.2016	Λ/Σ 8	Φόρος εισοδήματος περιόδου	43.500,00	

Γ. Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		43.500,00
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	100%	
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		<u>43.500,00</u>

Δ. Προσδιορισμός συνολικού ποσού για καταβολή

	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		43.500,00
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	
Πλέον	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	43.500,00	
Μείον	Προκαταβολή δήλωσης προηγούμενου φορολογικού έτους	<u>39.150,00</u>	
	Συνολικό ποσό για καταβολή		<u>48.850,00</u>

1.5. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις**1.5.1. Κατάσταση αποτελεσμάτων (Υπόδειγμα Β.6.)**

Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμες εταιρείες, ομόρρυθμες εταιρείες, ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από άλλη νομοθετική διάταξη), δύνανται, εναλλακτικά, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Προσοχή : Αν οι οντότητες αυτές χρησιμοποιούν προαιρετικά διπλογραφικό σύστημα, αντί για απλογραφικό, εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος), δεν υποχρεούνται να συντάσσουν και ισολογισμό (μπορούν να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων).⁴

**Γ. Ανδρής – Μ. Βουργάνα Ο.Ε.
Κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου 1.1/31.12.2016**

	<u>2016</u>	<u>2015</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	850.000,00	781.000,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	0,00	0,00
Μεταβολές αποθεμάτων	30.000,00	-20.000,00
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	-420.000,00	-300.000,00
Παροχές σε εργαζομένους	-75.000,00	-81.800,00
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων	-13.000,00	-15.000,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-220.000,00	-194.200,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	0,00	0,00
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	-7.000,00	-5.000,00
Αποτέλεσμα προ φόρων	145.000,00	165.000,00
Φόροι	-43.500,00	-52.200,00
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	101.500,00	112.800,00

1.5.2. Προσάρτημα

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 που καταρτίζουν τη συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, μπορούν στο προσάρτημα να παρέχουν τις πληροφορίες των παραγράφων 3 και 34 του άρθρου 29, κατά συνέπεια μπορούν να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του ίδιου άρθρου. Ειδικότερα :

α) Οι πληροφορίες της παραγράφου 3 είναι τα στοιχεία ταυτότητας της οντότητας, και

⁴ Σύμφωνα με την άποψη του Σ.ΛΟ.Τ. η οποία εκφράστηκε με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου 2440 ΕΞ 7.12.2015, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογής του Ν. 4308/2014 (έτος 2015), δεν ήταν απαραίτητη η σύνταξη της συγκριτικής χρηματοοικονομικής κατάστασης για την προηγούμενη περίοδο (έτος 2014).

β) Οι πληροφορίες της παραγράφου 34 αφορούν τη δυνατότητα των πολύ μικρών οντοτήτων να καταρτίζουν συνοπτικό ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 (δυνατότητα της παραγράφου 7 του άρθρου 16 του Ν. 4308/2014) όπως επίσης και τη δυνατότητα των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 να καταρτίζουν μόνο τη συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.

Επισημάνσεις

i) Σύμφωνα με την παράγραφο 29.1.1 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. οι απαιτούμενες πληροφορίες του προσαρτήματος είναι δυνατόν να παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται να επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα. Αυτό μπορεί να εξυπηρετεί τις πολύ μικρές οντότητες για τις οποίες οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος είναι ούτως ή άλλως περιορισμένες.

ii) Σύμφωνα με την παράγραφο 30.1.3 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. οι απαλλαγές που παρέχονται σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 4308/2014 στις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εξακολουθούν να ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία αυτές επιλέξουν να συντάξουν ισολογισμό ενώ δεν υποχρεούνται, (αφορά τις οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που τηρούν προαιρετικά το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

iii) Η λειτουργία με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας και όχι του λογιστή – φοροτεχνικού.⁵

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	
Επωνυμία (Παρ. 3(α) άρθρου 29)	Γ. Ανδρής – Μ. Βουργάνα
Νομικός τύπος (Παρ. 3(β) άρθρου 29)	Ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.)
Περίοδος αναφοράς (Παρ. 3(γ) άρθρου 29)	1.1.2016 έως 31.12.2016
Διεύθυνση έδρας (Παρ. 3(δ) άρθρου 29)	Πραξιτέλους 34, Τ.Κ. 184-52 Νίκαια
Δημόσιο μητρώο (Παρ. 3(ε) άρθρου 29)	Γ.Ε.ΜΗ. Επιμελητηρίου Πειραιά – Αρ. Μητρώου 123456789
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Παρ. 3(στ) άρθρου 29)	Η οντότητα λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα

⁵ Η άποψη αυτή εκφράζεται από τον κ. Γ. Κορομηλά σε όλα τα σεμινάρια για την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στα οποία συμμετέχει ως εισηγητής.

Εκκαθάριση (Παρ. 3(ζ) άρθρου 29)	Όχι
Κατηγορία οντότητας (Παρ. 3(η) άρθρου 29)	Πολύ Μικρή παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014
Κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Παρ. 3(θ) άρθρου 29)	Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το Ν. 4308/2014
Χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν (Παρ. 34 άρθρου 29)	Δεν συντάχθηκε ισολογισμός, συντάχθηκε συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων βάσει του υποδείγματος Β.6.

Προσοχή : Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 29.1.1 της Λογιστικής Οδηγίας της Ε.Λ.Τ.Ε. όταν οι απαιτούμενες πληροφορίες του προσαρτήματος παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν απαιτείται να επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα, οι πληροφορίες που αφορούν τις περιπτώσεις 3(α), 3(β) και 3(γ) του άρθρου 29, ήτοι επωνυμία, νομικός τύπος και περίοδος αναφοράς μπορούν να μην εμφανίζονται στο προσάρτημα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. Συμπλήρωση του υποπίνακα ζ' «λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία» του πίνακα ΣΤ' και του πίνακα Ζ', για ατομική επιχείρηση με προσωρινές διαφορές

Σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης τα καθαρά κέρδη και τα φορολογητέα αποτελέσματα προσδιορίζονται στους πίνακες ΣΤ' και Ζ' του εντύπου Ε3 αντίστοιχα. Ειδικότερα και σε ότι αφορά τις διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης :

α) Οι **μόνιμες** διαφορές από την κατάσταση (πίνακα) φορολογικής αναμόρφωσης μεταφέρονται στον κωδικό 564 «Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες» του υποπίνακα ζ' του πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3.

β) Οι **προσωρινές** διαφορές, θετικές στο παράδειγμά μας, μεταφέρονται στον κωδικό 320 «πλέον Προσωρινές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. – Φορολογικής Βάσης» του πίνακα Ζ' του εντύπου Ε3.

Με τα ίδια οικονομικά δεδομένα τα κέρδη βάσει λογιστικού προσδιορισμού και τα φορολογητέα αποτελέσματα θα προσδιορισθούν στο έντυπο Ε3 ως ακολούθως :

ζ) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία						
	Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Αγροτικής Δραστηριότητας	Συνολικά
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	850.000,00	549		550	551 850.000,00
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσεων)	552	390.000,00	553		554	555 390.000,00
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556	325.200,00	557		558	559 325.200,00
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560	134.800,00	561		562	563 134.800,00
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ⁽²⁾	564	2.800,00	565		566	567 2.800,00
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα ⁽¹⁾	572		573		574	575
Καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό	568	137.600,00	569		570	571 137.600,00
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ						
πλέον καθαρό μεταφ/νο εισοδ. παρ. 7 άρθρ. 48 ν.2238/94 ⁽⁴⁾	319		μείον αφορολ. εκπτώσεις αναπτ. νόμων		592	
μείον δαπάνη επιστ. έρευνας (εξωλογιστικά)	318		μείον έκπτωση ποσών λόγω σπασχ. αναπήρων παρ.10 άρθρ.4 ν. 3522/06		313	
μείον αποβέσεις άδεια Φ.Δ.Χ. ν. 3888/2010	312					
μείον ποσό επένδυσης παρ. 9 άρθρ. 73 ν. 3842/10	382		383 α	384 β		
μείον το εισόδημα της παρ.8 άρθρ. 29 και παρ. 5 άρθρ. 58 (μέχρι 10 κω) ⁽⁵⁾	324		Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από επιχειρ. δραστ.		346	139.800,00
μείον αξία πώλησης οχήματος Δ.Χ. (άρθρ. 10 του ν. 2579/1998) ⁽⁸⁾	325		Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από αγροτική δραστηρ.		347	
μείον το κέρδος του άρθρ. 71 του ν. 3842/2010	342		Καθαρό εισόδημα περ. στ' παραγρ. 2 άρθρ.12 ⁽³⁾		348	
μείον αξία πώλησης οχήματος Ι.Χ. (άρθρ. 5 του ν. 1146/1972) ⁽⁹⁾	317					
πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽¹⁰⁾	320	2.200,00				
μείον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽¹¹⁾	321					

Παρατηρήσεις

i) Η ιδιοχρηση σε ατομική επιχείρηση (φυσικό πρόσωπο) δεν είναι έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Είναι έσοδο από κεφάλαιο και φορολογείται με την κλίμακα της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013

ii) Η δαπάνη της ιδιοχρησης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

iii) Η κατάσταση αποτελεσμάτων θα παραμείνει ίδια, όπως είναι στο παράδειγμα της Ο.Ε. (σελίδα 21).

2. Προσωρινές διαφορές – Οδηγίες συμπλήρωσης του πίνακα Κ'

Σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν από την Α.Α.Δ.Ε. με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1043/22.3.2017, στον πίνακα Κ' 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 Ν. 4172/2013.

2.1. Προσωρινές διαφορές στα έσοδα

Περιγραφή	Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014	Κ.Φ.Ε. Ν. 4172/2013 *	Αποτέλεσμα
Έσοδα	Αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου	Δεν έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης	Διαφοροποιείται ΠΡΟΣΩΡΙΝΑ η λογιστική με τη φορολογική βάση
	Αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου	Έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης	Έχουν την ΙΔΙΑ λογιστική και φορολογική βάση

* Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1223/8.10.2015 (βασική ερμηνευτική εγκύκλιος του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε.)

Στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (εσόδων) 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 Ν. 4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορές	
			Θετικές	Αρνητικές
		773		
		774		
		775		
		776		
		777	785	793
λοιπές διαφορές παθητικού	770	778	786	794
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771	779	787	795
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	780	788	796
ΣΥΝΟΛΟ			797	798

Καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Ε.Λ.Π)

Καταχωρείται το ποσό που αναγνωρίζεται από τον Κ.Φ.Ε.

$771 > 779 \rightarrow 795$
 $771 < 779 \rightarrow 787$

Προκύπτει η διαφορά βάσεων (θετική ή αρνητική)

Στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς **787, 795**, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές - αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς **771** και **779**.

2.2. Προσωρινές διαφορές στα έξοδα

Περιγραφή	Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014	Κ.Φ.Ε. Ν. 4172/2013 *	Αποτέλεσμα
Ασφαλιστικές εισφορές και φόροι – τέλη (εκτός τελών κυκλοφορίας και τελών διαφήμισης)	Αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου	Εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής	Διαφοροποιείται ΠΡΟΣΩΡΙΝΑ η λογιστική με τη φορολογική βάση
Λοιπές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας και των τελών διαφήμισης)	Αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου	Εκπίπτουν φορολογικά στο έτος που αφορούν	Έχουν την ΙΔΙΑ λογιστική και φορολογική βάση

* Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 (βασική ερμηνευτική εγκύκλιος των άρθρων 22, 22^Α και 23 του Κ.Φ.Ε.)

Στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (εξόδων) 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 Ν. 4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορές	
			Θετικές	Αρνητικές
		773		
		774		
		775		
		776		
		777		
λοιπές διαφορές παθητικού	770	778	785	793
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771	779	786	794
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	780	787	795
			788	796
ΣΥΝΟΛΟ			797	798

Καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Ε.Λ.Π)

Καταχωρείται το ποσό που αναγνωρίζεται από τον Κ.Φ.Ε.

$772 > 780 \rightarrow 788$
 $772 < 780 \rightarrow 796$

Προκύπτει η διαφορά βάσεων (θετική ή αρνητική)

Στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς **788, 796**, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές - αρνητικές) για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς **772** και **780**.

2.3. Μεταφορά προσωρινών διαφορών

Το σύνολο των θετικών ή/και αρνητικών προσωρινών διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης μεταφέρονται :

α) Στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες οι θετικές διαφορές του κωδικού 797 του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 118 του πίνακα Γ' του εντύπου Ν και θα προστίθενται στα λογιστικά κέρδη ενώ οι αρνητικές διαφορές του κωδικού 798 του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 119 του πίνακα Γ' του εντύπου Ν και θα αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που έχουν προσδιοριστεί λογιστικά.

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης			015
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.			116
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.			117
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.			118
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.			119
Φορολογικά κέρδη χρήσης			016
Φορολογική ζημία χρήσης			017
Διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	771	779	787
Διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	780	788
ΣΥΝΟΛΟ			797

			795
			796
			798

Σύνολο θετικών και αρνητικών διαφορών Λ.Β. και Φ.Β.

β) Στα φυσικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία οι θετικές διαφορές του κωδικού 797 του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 320 του πίνακα Ζ' του εντύπου Ε3 και θα προστίθενται στα λογιστικά κέρδη ενώ οι αρνητικές διαφορές του κωδικού 798 του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 321 του πίνακα Ζ' του εντύπου Ε3 και θα αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που έχουν προσδιοριστεί λογιστικά. Στα φυσικά πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία οι θετικές διαφορές του κωδικού 797 του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 489 του υποπίνακα ζ' πίνακα Θ' του εντύπου Ε3 και θα προστίθενται στα λογιστικά κέρδη ενώ οι αρνητικές διαφορές του κωδικού 798 του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 490 του υποπίνακα ζ' του πίνακα Θ' του εντύπου Ε3 και θα αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που έχουν προσδιοριστεί λογιστικά.

ζ) Αποτελέσματα και δείκτες	Σύνολο απογραφής		449
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	463		
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	496		
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	473		
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	479		
πλέον προσωρινές διαφορές ΕΛΠ-Φορολογικής Βάσης ⁽³⁾	489		
μείον προσωρινές διαφορές ΕΛΠ-Φορολογικής Βάσης ⁽⁴⁾	490		
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	481		
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	483		
ΆΛΛΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	485		
% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί κόστους	500		
% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωλήσεων	504		
% αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών επί εσόδων	884		
Διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	772	780	788
ΣΥΝΟΛΟ			797

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ			
πλέον καθαρό μεταφίνο εισοδ. παρ. 7 αρθρ. 48 ν.2238/94 ⁽⁴⁾			319
μείον δαπάνη επιστ. έρευνας (εξωλογιστικά)			318
μείον αποβέβαιες άδειες Φ.Δ.Χ. ν. 3888/2010			312
μείον ποσό επένδυσης παρ. 9 άρθρ. 73 ν. 3842/10			382
μείον το εισόδημα της παρ.6 άρθρ. 29 και παρ. 5 άρθρ. 58 (μέχρι 10 kw) ⁽⁵⁾			324
μείον αξία πώλησης οχήματος Δ.Χ. (άρθρ. 10 του ν. 2579/1998) ⁽⁶⁾			325
μείον το κέρδος του άρθρ. 71 του ν. 3842/2010			342
μείον αξία πώλησης οχήματος Ι.Χ. (άρθρ. 5 του ν. 1146/1972) ⁽⁹⁾			317
πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽¹⁰⁾			320
μείον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽¹¹⁾			321
			796
			798

Σύνολο θετικών και αρνητικών διαφορών Λ.Β. και Φ.Β.

2.4. Τρόπος παρακολούθησης προσωρινών διαφορών σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα

Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης πρέπει να παρακολουθούνται με οποιοδήποτε πρόσφορο αλλά ελέγξιμο τρόπο. Ενδεικτικά και ειδικά στις επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά αρχεία με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα μπορούμε να παρακολουθούμε τα γεγονότα αυτά με ένα αρχείο excel, όπου για τις ασφαλιστικές εισφορές για παράδειγμα μπορούμε να το διαμορφώσουμε ως εξής :

Έτος	Λογιστική Βάση	Καταβολές που αφορούν			Φορολογική Βάση (α)+(β)+(γ)	Διαφορές	
		το έτος 2015 (α)	το έτος 2016 (β)	το έτος 2017 (γ)		Θετικές	Αρνητικές
2015	9.000,00	9.000,00			9.000,00		
2016	10.000,00		8.000,00		8.000,00	2.000,00	
2017	10.000,00		2.000,00	10.000,00	12.000,00		2.000,00

α) Στη στήλη «Έτος» αναγράφουμε την περίοδο (χρήση) / φορολογικό έτος.

β) Στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρούμε τη λογιστική αξία της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών.

γ) Στις στήλες «Καταβολές που αφορούν» καταχωρούμε τα ποσά που καταβλήθηκαν εντός π.χ. του 2017 και αφορούν το 2016 και μέχρι την καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής των εισφορών που ορίζεται από τον ασφαλιστικό φορέα και αφορούν το 2017.

δ) Η στήλη «Φορολογική Βάση» ενημερώνεται από το άθροισμα των καταβολών.

ε) Τέλος, στις στήλες «Διαφορές» υπολογίζονται οι προσωρινές διαφορές θετικές ή αρνητικές.

Προσοχή : Αν υπάρχουν πολλών ειδών δαπάνες που δημιουργούν προσωρινές διαφορές, φτιάχνουμε έναν ίδιο πίνακα για κάθε δαπάνη και συγκεντρώνουμε τα δεδομένα των στηλών «Λογιστική Βάση» και «Φορολογική Βάση» σε ένα συγκεντρωτικό πίνακα έτσι ώστε να απεικονίζονται συνολικά και να προκύπτουν οι συνολικές προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Όταν δεν υπάρχουν προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης, δεν συμπληρώνεται ο πίνακας Κ'