

Διαφορές Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης



1

ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Από 1/1/2015 με την εφαρμογή του [Ν.4308/2014](#) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», οι οντότητες που εφαρμόζουν τις διατάξεις του, απαιτείται να τηρούν λογιστικό σύστημα που παρακολουθεί τη **λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης**, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη **φορολογική βάση των ιδίων στοιχείων**, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 δίνονται οι παρακάτω 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.

Η παρακολούθηση τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης είναι υποχρεωτικού χαρακτήρα και δεν δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να επιλέξουν την παρακολούθηση της μιας εκ των δύο βάσεων.

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. Διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης

Σε αρκετές περιπτώσεις η αξία ενός στοιχείου με την οποία αναγνωρίζεται στη φορολογική βάση, διαφέρει από την αξία με την οποία αναγνωρίζεται στη λογιστική βάση.

Σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014, η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) ορίζει κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του [άρθρου 22 του Ν. 4172/2013](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που: (α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, (β) αντιστοιχούν σε

πραγματική συναλλαγή η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και (γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Οι παραπάνω τρεις προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται αθροιστικά για να εκτέσουν οι δαπάνες.

Επιπροσθέτως, για την έκπτωση ή μη των δαπανών λαμβάνονται υπόψη και οι διατάξεις του άρθρου 23. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης, οι δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23.

Επομένως, η διαφοροποίηση της φορολογικής μεταχείρισης γεγονότων σε σχέση με τη λογιστική, δημιουργεί διαφορές οι οποίες διακρίνονται σε προσωρινές και μόνιμες.

2. Προσωρινές διαφορές

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014, προσωρινή διαφορά (temporary difference) είναι 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.

Συνήθεις περιπτώσεις προσωρινών διαφορών αποτελούν οι απομειώσεις, αναστροφές απομειώσεων, αποσβέσεις, προβλέψεις (π.χ. προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία) και μη καταληθεισών ασφαλιστικών εισφορών.

α) Απομειώσεις

Ως απομείωση νοείται το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματορών) και της αξίας χρήσης αυτού.

Εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματορών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).

Παρούσα αξία είναι η αξία που προκύπτει από την προεξόφληση στο παρόν, ενός μελλοντικού ποσού χρημάτων ή μιας σειράς ταμειακών ροών με ένα κατάλληλο επιτόκιο, στη φυσιολογική πορεία των πραγμάτων.

Έστω λοιπόν ότι κατά την 31/12/20XX η λογιστική αξία κτηρίου ανέρχεται σε 100.000 ευρώ, η εύλογη αξία του σε 90.000 ευρώ και η αξία χρήσης του σε 85.000 ευρώ. Η επιχείρηση θα διενεργήσει λογιστική εγγραφή απομείωσης χρεώνοντας τον λογαριασμό ζημιών απομείωσης κτηρίων (10.000 ευρώ) σε πίστωση λογαριασμού σωρευμένων απομειώσεων κτηρίων. Η συγκεκριμένη εγγραφή θα μεταβάλει τη λογιστική βάση και θα επηρεάσει την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και τον Ισολογισμό, ωστόσο η φορολογική βάση δεν θα μεταβληθεί, καθώς το συγκεκριμένο γεγονός δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Συνεπώς δημιουργείται προσωρινή διαφορά λογιστικής - φορολογικής βάσης κατά τη χρήση 20XX. Η διαφορά αυτή θα μηδενιστεί ή θα μειωθεί σε μεταγενέστερη χρήση σε περίπτωση που υπάρξει αναστροφή απομείωσης ή στην περίπτωση εκποίησης του ακινήτου.

β) Αποσβέσεις

Ο προσδιορισμός των λογιστικών αποσβέσεων, κατ' αρχήν, παρουσιάζει διαφορές σε σχέση με τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων που αναγνωρίζονται φορολογικά και διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. Ενδεικτικά, οι σημαντικότερες διαφορές είναι:

Λογιστικές αποσβέσεις

- Αρχίζουν όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται.
- Υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Φορολογικές αποσβέσεις

- Αρχίζουν από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο.
- Υπολογίζονται με βάση τους συντελεστές που ορίζονται στο άρθρο 24 του Ν. 4172/2013.

Συνεπώς, εφόσον οι λογιστικές αποσβέσεις είναι διαφορετικές από τις φορολογικές δημιουργούνται προσωρινές διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης.

Έστω ότι επιχείρηση για τη χρήση 20XX, λόγω διαφορετικού συντελεστή λογιστικών αποσβέσεων που προκύπτει με βάση με την ωφέλιμη οικονομική ζωή, σε σχέση με τους φορολογικούς συντελεστές του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, υπολογίζει λογιστικές αποσβέσεις ενός μηχανήματος ύψους 1.000 ευρώ και φορολογικές 2.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή δημιουργείται προσωρινή διαφορά λογιστικής - φορολογικής βάσης για τη συγκεκριμένη χρήση και επομένως το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει είναι διαφορετικό από το φορολογικό.

Σε κάθε περίπτωση όμως η αποσβέσιμη αξία είναι κοινή και διαφέρει μόνο ο ετήσιος ρυθμός απόσβεσης, έτσι ενώ για ένα διάστημα οι φορολογικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες, όταν αυτές ολοκληρωθούν, οι λογιστές αποσβέσεις συνεχίζουν και η διαφορά μεταξύ τους αντιστρέφεται.

γ) Προβλέψεις

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014, ως πρόβλεψη (provision) χαρακτηρίζεται μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, η πρόβλεψη αφορά συγκεκριμένη αιτία, είναι υποχρέωση και δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κ.λπ.).

Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που προέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως η βέλτιστη εκτίμηση.

Επομένως, σε περιπτώσεις προβλέψεων που λογιστικά οι οντότητες έχουν υποχρέωση να διενεργήσουν αλλά φορολογικά δεν αναγνωρίζονται όπως π.χ. προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, δημιουργούνται προσωρινές διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης, έχοντας ως αποτέλεσμα την εξαγωγή διαφορετικών φορολογικών αποτελεσμάτων από τα λογιστικά αποτελέσματα της χρήσης.

Όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των προβλέψεων, σύμφωνα με την περίπτ. δ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι προβλέψεις εκτός των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων που ορίζονται στο άρθρο 26.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, π.χ. απομείωσης απαιτήσεων λόγω επισφάλειας (Λογ. Οδηγία).

Επομένως, στις προβλέψεις κατά την έννοια της λογιστικής δεν ανήκουν πλέον οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων.

δ) Ασφαλιστικές εισφορές

Βασική αρχή σύμφωνα με την οποία τηρείται τόσο η λογιστική βάση όσο και η φορολογική είναι η **αρχή του δεδουλευμένου**.

Η αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται).

Σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, **εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν**. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπειρεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

Η ανωτέρω διαφοροποίηση στη φορολογική αντιμετώπιση των ασφαλιστικών εισφορών δημιουργεί προσωρινές διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης.

Παράδειγμα

Έστω ότι επιχείρηση κατά τη χρήση 20XX δεν κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές ύψους 2.000 ευρώ που αφορούσαν τη συγκεκριμένη χρήση. Το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει το λογιστικό αποτέλεσμα, καθώς η συγκεκριμένη δαπάνη θα ληφθεί υπόψη στο σύνολο της κατά τον προσδιορισμό του. Ωστόσο, δεν θα ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος της χρήσης 20XX, καθώς δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Επομένως το λογιστικό αποτέλεσμα για τη χρήση 20XX, εφόσον είναι κέρδος, θα είναι μικρότερο κατά 2.000 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα και εφόσον είναι ζημιά, θα είναι μεγαλύτερη κατά 2.000 ευρώ. Κατά τη χρήση που θα καταβληθούν οι συγκεκριμένες εισφορές, θα προκύψουν τα αντίθετα φορολογικά και λογιστικά αποτελέσματα και επομένως θα μηδενιστεί η εν λόγω διαφορά.

ε) Άλλες περιπτώσεις προσωρινών διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης

Τόκοι υποκεφαλαιοδότησης βάσει του [άρθρου 49 του Ν. 4172/2013](#). Κατά την παρ. 4 του άρθρου αυτού «Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό». Λόγω των παραπάνω κατά την άποψή μας οι μη εκπιπτόμενοι τόκοι της περίπτωσης αυτής δεν πρέπει να εμφανίζονται στον κωδικό 2015 της Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης, αλλά στους Κωδικούς 772 (Λογιστική Βάση) και 780 (Φορολογική Βάση) του Πίνακα Κ του Εντύπου Ε3.

Το φορολογητέο εισόδημα που περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας βάσει των προϋποθέσεων του [άρθρου 66 του Ν. 4172/2013](#). Κατά την εγκ. [ΠΟΛ. 1076/2014](#): «Στο χρόνο κατά τον οποίο, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προβεί σε διανομή των κερδών, τα οποία έχουν υπαχθεί σε φορολογία σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, τα ποσά αυτά απαλλάσσονται της φορολογίας, κατά το μέρος που έχουν φορολογηθεί, δεδομένου ότι σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε διπλή φορολόγηση του υπόψη εισοδήματος».

Λόγω των παραπάνω κατά την άποψή μας το εισόδημα της περίπτωσης αυτής δεν πρέπει να εμφανίζεται στον κωδικό 452 του Εντύπου Ν, αλλά στους Κωδικούς 771 (Λογιστική Βάση) και 779 (Φορολογική Βάση) του Πίνακα Κ του Εντύπου Ε3.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές σύμφωνα με το Έγγραφο [ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016](#) αναγνωρίζονται φορολογικά κατά το χρόνο που προκύπτουν ο οποίος αναφέρεται κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
Ως εκ τούτου καθώς από τον [Ν.4308/2004](#) οι χρεωστικές και πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού κατά την αποτίμηση (επιμέτρηση) των σε ξένο νόμισμα απαιτήσεων ή υποχρεώσεων καταχωρούνται στα αποτελέσματα (λογιστική βάση), προκύπτουν προσωρινές διαφορές εξαιτίας της μη αναγνώρισης των εξόδων ή εσόδων αυτών από φορολογικής πλευράς (φορολογική βάση) κατά το χρόνο της αποτίμησης (επιμέτρησης).
- Γενικά επισημαίνεται ότι τόσο στην Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης (Κ.Φ.Α.) όσο και στο Έντυπο Ν, παρατηρούνται περιπτώσεις για καταχώρηση διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης, οι οποίες θα έπρεπε να απεικονίζονται στα πεδία του Πίνακα Κ του Εντύπου Ε3, καθώς αφορούν σε προσωρινές και όχι σε μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Ενδεικτικά πλέον των παραπάνω δύο περιπτώσεων αναφέρονται:
- Ο κωδικός της Κ.Φ.Α 2003 «Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ''' άρθρου 23)».
- Ο κωδικός της Κ.Φ.Α 2004 «Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις (περ. δ άρθρου 23)».

3. Αναγραφή προσωρινών διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης

Οι προσωρινές διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης αναγράφονται στον πίνακα Κ του εντύπου Ε3.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με οδηγίες που δόθηκαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες, 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.

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 Ν.4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «**Φορολογική Βάση**».

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.

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 καθώς 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.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι:

- Η στήλη «Λογιστική Βάση» εκφράζει τις αξίες που εμφανίζονται στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η στήλη «Φορολογική Βάση» εκφράζει τις αξίες που εμφανίζονται στα έντυπα φορολογίας Εισοδήματος για τον προσδιορισμό του φόρου.
- Οι οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία συμπληρώνουν μόνο τους κωδικούς 771, 779 «Διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων» και τους κωδικούς 772, 780 «Διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων».

- Οι οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία συμπληρώνουν, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, όλους τους κωδικούς του πίνακα Κ.

4. Μόνιμες διαφορές

Μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι δαπάνες που αναφέρονται στο [άρθρο 23 του Ν. 4172/2013](#) και οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα έσοδα της χρήσης εκτός των μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών και των προβλέψεων πλην αυτών για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων που ορίζονται στο [άρθρο 26 του Ν. 4172/2013](#).

Συγκεκριμένα μόνιμες διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης δημιουργούνται **όταν υφίστανται οι παρακάτω δαπάνες:**

- Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες 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.
- Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
- Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.
- Ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών.
- Το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
- 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 τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
- Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
- 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.
- Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
- 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 Ν. 4172/2013](#), 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.
- Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην [παρ. 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 παρόχων υπηρεσιών πληρωμών.

Οι συγκεκριμένες δαπάνες **αναγράφονται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης**, η οποία συνυποβάλλεται με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος.