- Ν. Σγουρινάκης, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Μόνιμη και προσωρινή διαφορά, μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης

Νίκος Σγουρινάκης

Λογιστής - Φοροτεχνικός

Μια πρώτη προσέγγιση σε σχέση με τη γνωστή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Ο ρόλος της μόνιμης και της προσωρινής διαφοράς στο πλαίσιο της σύνδεσης της λογιστικής και της φορολογικής βάσης, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις που καθιερώνουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Περιεχόμενα

Α. Εισαγωγή

Β. Φορολογική αναμόρφωση

Γ. Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία

Δ. Μόνιμες και προσωρινές διαφορές

Ε. Εφαρμογή

Α. Εισαγωγή

Με την εγκύκλιο Πολ. 1003/31.12.2014, η Φορολογική Διοίκηση επιχειρεί την πρώτη της προσπάθεια να ερμηνεύσει διατάξεις του Ν 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), που αφορούν μεταξύ άλλων και σε θέματα του λογιστικού συστήματος και των βασικών λογιστικών αρχείων, όπως αυτά πρέπει να τηρούνται από την υπόχρεη επιχείρηση (οντότητα). Στο ανά χείρας τεύχος, στο πλαίσιο του αφιερώματος, ήδη δημοσιεύονται αναλύσεις επί θεμάτων των λογιστικών αρχείων, καθώς και επισημάνσεις σχετικώς με διαφορές, ως προς τον καταργηθέντα ΚΦΑΣ.

Στο παρόν σημείωμα με την σειρά μας, εστιάζουμε και προσεγγίζουμε ερμηνευτικά το άρθρο 3 του νόμου («λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»), σε συνδυασμό με την φορολογική αναμόρφωση, όπως την έχουμε γνωρίσει μέχρι σήμερα. Ασφαλώς, στην εφαρμογή μας, επικαλούμαστε την ως άνω εγκύκλιο της Φορολογικής Διοίκησης, διευρύνοντας τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τα παρατιθέμενα σε αυτήν παραδείγματα. Σε επόμενες εφαρμογές θα καλύψουμε και τα λοιπά θέματα, σε ό,τι αφορά την λογιστική και την φορολογική βάση. Πάντως, σε κάθε περίπτωση, η ευθύνη της ανάλυσης είναι δική μας.

Β. Φορολογική αναμόρφωση

Ήδη, σε μεγάλο αριθμό άρθρων και εφαρμογών που δημοσιεύθηκαν στο περιοδικό «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ» στο παρελθόν, αλλά και σε απαντήσεις σε ερωτήματα συνδρομητών, ιδιαιτέρως είχε επισημανθεί και αναλυθεί η διαφορά μεταξύ του λογιστικού από το φορολογικό αποτέλεσμα. Το «σύστημα» φορολογίας του Ν 2238/1994 (παλαιός ΚΦΕ) περιελάμβανε στις διατάξεις του το περιβόητο άρθρο 31 (αλλά και το άρθρο 105, στο οικείο κεφάλαιο της φορολογίας των νομικών προσώπων), όπου καθοριζόταν, με όχι ιδιαίτερη σαφήνεια, το πλαίσιο των επιχειρηματικών δαπανών που αφαιρούνταν από τα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο αποτέλεσμα, από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις, ή από ελευθέριο επάγγελμα. Η όλη διαδικασία γινόταν στο τέλος της χρήσης, κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία, οπότε «διορθωνόταν», κατά μία έννοια, το λογιστικό αποτέλεσμα και προσαρμοζόταν στις ανάγκες της φορολογίας. Μάλιστα, μετά την ψήφιση του Ν 3842/2010 , ο οποίος σηματοδότησε και την είσοδο της χώρας στην εποχή των έντονων μεταρρυθμίσεων και αλλαγών στην Φορολογία, στα φορολογικά έντυπα των επιχειρήσεων και των τότε ελευθέρων επαγγελματιών, προστέθηκαν πίνακες, βάσει των οποίων ήταν, σε ένα βαθμό, υποχρεωτική η φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος (βλέπε στο έντυπο Ε3: Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης), με την έννοια ότι ο υπόχρεος αναλάμβανε την ευθύνη της παρουσίασης του φορολογητέου του αποτελέσματος.

Γ. Λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία

Με τα νέα δεδομένα του νόμου 4308/2014 (άρθρο 3: «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»), το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης (οντότητας) περιλαμβάνει όχι μόνο τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και τις μεθόδους για την καταχώριση των σχετικών συναλλαγών και λογιστικών γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ιδιαίτερα σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και Στοιχεία», ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία, δηλαδή στα λογιστικά βιβλία και στα λογιστικά στοιχεία, όπως αναπτύσσονται στον νόμο για τα ΕΛΠ (Ν 4308/2014).

Σε κάθε περίπτωση, τα λογιστικά αρχεία είναι τα μέσα, με ηλεκτρονική ή φυσική μορφή, στα οποία περιλαμβάνονται, εκτός των άλλων και αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση αλλά και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Υπενθυμίζουμε ότι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΕΛΠ είναι:

1. Ο Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)

2. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)

3. Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)

4. Η Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας)

5. Το Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και λογιστικών γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (δηλαδή άλλα λογιστικά βιβλία), στα οποία καταχωρίζονται δεδομένα των συναλλαγών και των λογιστικών γεγονότων. Στην Εγκύκλιο της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων, οπότε παρατηρούμε ότι δεν πρόκειται αποκλειστικά για «βιβλία», όπως τα είχαμε γνωρίσει μέχρι τώρα, κυρίως με τον ΚΒΣ, αλλά και για καταστάσεις ή περιγραφικά στοιχεία (πχ μισθοδοτικές καταστάσεις, ή συμβάσεις, ή έγγραφα που συντάσσονται για την διαπίστωση φορολογικών υποχρεώσεων, όπως είναι ο ΦΠΑ κ.λπ.), που στηρίζουν τις εγγραφές και δικαιολογούν τις μεταβολές τόσο στην περιουσία της οντότητας, όσο και στις υποχρεώσεις της. Αξίζει να αναφέρουμε ότι στα λογιστικά αρχεία, όπως η έννοια αυτή προσδιορίστηκε παραπάνω, καταχωρίζεται κάθε συναλλαγή ή λογιστικό γεγονός ανεξαρτήτως του μεγέθους της σχετικής αξίας του. Δηλαδή, αυτό που αποκαλούμε «σημαντικό μέγεθος αξίας» δεν έχει εφαρμογή στην καταχώριση των συναλλαγών και των γεγονότων, εξαιτίας της υποκειμενικής εκτίμησης ότι δεν επιφέρει επιπτώσεις στην περιουσία ή στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας. Συνεπώς, στα λογιστικά αρχεία καταχωρίζονται όλα τα λογιστικά γεγονότα οπότε το λογιστικό σύστημα της όποιας οντότητας, «δέχεται» τις επιπτώσεις όλων αυτών των συναλλαγών και γεγονότων, χωρίς να υφίσταται η δυνατότητα επίκλησης της ασημαντότητας του ποσού, ώστε να αιτιολογείται η μη καταχώριση της πράξης.

Περαιτέρω, εξίσου σημαντικό θέμα είναι και το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, (εφόσον τα δύο αυτά διαφέρουν μεταξύ τους, σε κάποια συναλλαγή), των στοιχείων που αφορούν σε έσοδα ή σε έξοδα, που αφορούν σε μεταβολές στην περιουσία, ή σε υποχρεώσεις, ή στα ίδια κεφάλαια (καθαρή θέση της οντότητας). Μάλιστα, η υποχρέωση αυτή, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, θεωρείται αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Η παρακολούθηση μπορεί να γίνεται με οποιονδήποτε πρόσφορο, αλλά και ασφαλή τρόπο, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες, τόσο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όσο και για την σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων της οντότητας. Παραλλήλως, θα πρέπει με τις ενέργειες αυτές να διασφαλίζεται και να διευκολύνεται η διενέργεια φορολογικών (ή άλλων) ελέγχων, όποτε κριθεί από την αρμόδια Αρχή, ότι αυτό είναι απαραίτητο.

Με λίγα λόγια, κάθε συναλλαγή ή λογιστικό γεγονός που επιφέρει μεταβολή στην περιουσία και στις υποχρεώσεις γενικά, της επιχείρησης (με την ευρεία έννοια, περιλαμβάνονται και τα λογιστικά γεγονότα που αποτυπώνουν έσοδο, έξοδο, κέρδος ή ζημιά), «ελέγχεται» και ως προς τις φορολογικές επιπτώσεις της, με την υποχρέωση, αν προκύπτει διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης, αυτή να καταγράφεται στα τηρούμενα αρχεία.

Δ. Μόνιμες και προσωρινές διαφορές, σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Σύμφωνα με τον ορισμό, που περιλαμβάνεται στο Α΄ Παράρτημα του νόμου, προσωρινή διαφορά 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». Δεδομένου ότι, στο ως άνω Παράρτημα δεν γίνεται αναφορά στην έννοια της μόνιμης διαφοράς, εξ αντιδιαστολής προκύπτει, όπως αναφέρεται στην εγκύκλιο της Διοίκησης, ότι μόνιμη διαφορά είναι, «η διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφεται». Σκόπιμο θεωρείται στο σημείο αυτό, πριν παραθέσουμε παραδείγματα που επεξηγούν τις έννοιες προσωρινή και μόνιμη διαφορά, να συνδέσουμε τις διατάξεις αυτές των ΕΛΠ (παρ. 5, άρθρο 3, Ν 4308/2014) με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22, έως και 27 Ν 4172/2013), ώστε να προσεγγίσουμε το θέμα από τις δύο πλευρές του: την λογιστική και την φορολογική. Η άποψή μας είναι, ότι η πρόβλεψη του φορολογικού νομοθέτη, σχετικώς με τη λογιστικοποίηση των επιχειρηματικών δαπανών μιας επιχείρησης, συνδέεται θετικά με τα ΕΛΠ και μάλιστα, με μια ιδιαιτέρως απλουστευμένη εκδοχή, πράγμα το οποίο έχει ως αποτέλεσμα να είναι εφικτή πρακτικώς, η κατανόηση της «νέας φιλοσοφίας» της φορολογικής αναμόρφωσης. Υπενθυμίζουμε ότι τρεις προϋποθέσεις τίθενται για τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1, με την επιφύλαξη των επόμενων άρθρων 23 έως και 27 του ΚΦΕ, όπου γίνεται αναφορά σε δαπάνες που αν και σαφώς επηρεάζουν την λογιστική διαδικασία, δεν πρέπει, κατά την εκτίμηση του φορολογικού νομοθέτη, να επηρεάσουν το φορολογητέο αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας (οντότητας). Έτσι για παράδειγμα, ρητώς ο ΚΦΕ δεν αναγνωρίζει την φορολογική έκπτωση του τέλους επιτηδεύματος 2, των προστίμων ή προσαυξήσεων, ή των δαπανών που υπερβαίνουν το ποσό των 500 ευρώ, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί με τον προβλεπόμενο τρόπο, δηλαδή με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κ.λπ. Αυτό σημαίνει ότι ενώ στο λογιστικό σύστημα πρέπει να απεικονιστούν όλες αυτές οι συναλλαγές, εφόσον σαφέστατα αφορούν μεταβολές στην περιουσία της οντότητας, εν τούτοις θα πρέπει ταυτοχρόνως, να ερευνηθεί η σκοπιμότητα της φορολογικής βάσης, μήπως πρέπει να χαρακτηριστούν ως «διαφορές», βάσει της φορολογικής Νομοθεσίας. Είναι αυτό που είχαμε συνηθίσει ως «λογιστικές διαφορές», στο παρελθόν, με στόχο να προσαρμοστεί το λογιστικό αποτέλεσμα στις ανάγκες της φορολογίας. Ωστόσο, υπάρχουν μη εκπιπτόμενες δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως 100% βέβαιες ότι συνιστούν λογιστικές διαφορές, ενώ άλλες ενδέχεται να «αντιστραφούν» στο μέλλον, με την έννοια ότι το περιουσιακό στοιχείο που αφορούν εξακολουθεί να προσφέρει στην λειτουργία της επιχείρησης και δεν έχει οριστικοποιηθεί η οικονομική του συνεισφορά στο παραγωγικό κύκλωμα, το τελευταίο με την ευρεία έννοια λαμβανόμενο.

Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης, σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την ερμηνεία της Διοίκησης, διακρίνεται σε μόνιμη και προσωρινή. Η μεν πρώτη δεν αναστρέφεται στο μέλλον, ενώ αντιθέτως, η δεύτερη συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της μελλοντικής προσαρμογής της διαφοράς και αναστροφής της, για να χρησιμοποιήσουμε την ορολογία των ΕΛΠ.

Παραδείγματα

1. Πρόστιμο Μητρώου ΔΟΥ 100 ευρώ, συνιστά μόνιμη διαφορά και θα λογιστικοποιηθεί κατά το φορολογικό έτος καταβολής του, επηρεάζοντας την περιουσία της οντότητας και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του έτους αυτού (μειωμένα χρηματικά διαθέσιμα κατά το ποσό των 100 ευρώ), ενώ η φορολογική βάση θα εμφανιστεί κατά 100 ευρώ αυξημένη, ώστε το φορολογητέο αποτέλεσμα να εναρμονιστεί με τα προβλεπόμενα στη Φορολογία.

2. Χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης, για λόγους που η διοίκηση της οντότητας εκτιμά ότι η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου δεν συμβαδίζει με τον προτεινόμενο συντελεστή απόσβεσης της παρ. 4, του άρθρου 24 του ΚΦΕ. Η ενέργεια αυτή θα χαρακτηριστεί ως προσωρινή διαφορά, εφόσον ασφαλώς διενεργούνται αποσβέσεις με μεγαλύτερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο στην ως άνω παρ. 4, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή, η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων, ενδέχεται να γίνει σε μελλοντικές περιόδους, όπου θα προσδιορίζονται μικρότερες ή μεγαλύτερες, αντιστοίχως, φορολογικές σε σχέση με λογιστικές αποσβέσεις. Εκτός αυτού, η αντιστροφή μπορεί να γίνει και μέσω του αποτελέσματος, θετικού ή αρνητικού, που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου (εκποίηση).

Ε. Εφαρμογή

Παράδειγμα λογιστικής και φορολογικής βάσης, με στοιχεία που αφορούν έσοδα και έξοδα φορολογικού έτους

Έστω ότι λαμβάνουμε τους παρακάτω αποτελεσματικούς λογαριασμούς, από το ισοζύγιο της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών «ΒΗΤΑ ΕΠΕ» (διπλογραφικά βιβλία), του φορολογικού έτους 2015:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ 31.12.2015

Λογαριασμός (περιγραφή) Λογιστική αξία

-Έσοδα παροχής υπηρεσιών 10.000,00

-Έξοδα μισθοδοσίας 3.000,00

-Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού 600,00

-Αποσβέσεις παγίων 1.800,00

-Πρόστιμα και προσαυξήσεις 300,00

-Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες 180,00

-Δαπάνες ψυχαγωγίας 120,00

-Τέλος επιτηδεύματος 500,00

-Λοιπά έξοδα και ζημιές 300,00

-Λοιπά έσοδα και κέρδη 200,00

Σύνολο 17.000,00

Από το Λογιστήριο παρέχονται οι παρακάτω πληροφορίες:

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας λογιστικοποιούνται χωρίς πρόβλημα διαφορών, αφού δεν αναφέρονται στην Φορολογία, ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες και με την προϋπόθεση ότι έχουν τηρηθεί οι κανόνες του άρθρου 22 του ΚΦΕ.

2. Οι προβλέψεις αποζημίω-

σης προσωπικού λογίζονται ως έξοδο, το οποίο ωστόσο έχει λογιστική μόνο διάσταση, αφού βάσει της περ. δ του άρθρου 23 4. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά (περ. ε΄, άρθρου 23 ΚΦΕ), αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης, δηλαδή δεν αντιστρέφονται στο μέλλον, αλλά τακτοποιούνται στο τρέχον φορολογικό έτος

5. Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και οι δαπάνες ψυχαγωγίας, σύμφωνα με τις περ. ιβ΄ και ια΄ αντίστοιχα του άρθρου 23 του ΚΦΕ, δεν εκπίπτουν για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, λογιστικοποιούνται όμως για την εμφάνιση της πραγματικής εικόνας στην λογιστική, όπως ορίζουν τα ΕΛΠ.

6. Υποθέτουμε ότι για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης. Αυτό σημαίνει ότι δεν χαρακτηρίζονται ως «λογιστικές διαφορές».

7. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26% (άρθρο 58 του ΚΦΕ).

Με βάση τα παραπάνω, ζητούνται:

(α) Να καταρτιστεί πίνακας, στον οποίο να εμφανίζεται η λογιστική και η φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων του φορολογικού έτους.

(β) Να προσδιοριστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, βάσει προσωρινών και μόνιμων διαφορών, καθώς και του καταβλητέου φόρου εισοδήματος.

(γ) Να προσδιοριστεί το ποσό των καθαρών λογιστικών κερδών του φορολογικού έτους, μετά την αφαίρεση του

φόρου.

(δ) Να καταρτιστεί πίνακας, στον οποίο να εμφανίζονται οι διαφορές της φορολογικής και της λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Απάντηση:

(α) Λογιστική και φορολογική βάση εσόδων και εξόδων της 31/12/2015.

Στον παρακάτω πίνακα (Ι) παρουσιάζονται σε ιδιαίτερες στήλες η Λογιστική Βάση και η Φορολογική Βάση, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία. Στην στήλη της Λογιστικής Βάσης βρίσκονται με αρνητικό πρόσημο όλα τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, ανεξαρτήτως της φορολογικής τους αναφοράς (αν δηλαδή εκπίπτουν ή όχι, σύμφωνα με τον ΚΦΕ).

Παραλλήλως, με θετικό πρόσημο παρουσιάζονται τα λοιπά έσοδα και κέρδη, τα οποία λαμβάνουν κανονικά μέρος στην λογιστική, αλλά και στο φορολογητέο αποτέλεσμα.

Στην στήλη της Φορολογικής Βάσης, εμφανίζονται αποκλειστικώς τα θετικά και τα αρνητικά στοιχεία που προβλέπεται να πάρουν μέρος στον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος, βάσει των διατάξεων της Φορολογικής Νομοθεσίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι

Λογαριασμός Λογιστική Φορολογική βάση βάση

- Έσοδα παροχής υπηρεσιών +10.000,00 +10.000,00

- Έξοδα μισθοδοσίας -3.000,00 -3.000,00

- Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού -600,00 -

- Αποσβέσεις παγίων -1.800,00 -1.400,00

- Πρόστιμα και προσαυξήσεις -300,00 -

- Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες -180,00 -

- Δαπάνες ψυχαγωγίας -120,00 -

- Τέλος επιτηδεύματος -500,00 -

- Λοιπά έξοδα και ζημιές -300,00 -300,00

- Λοιπά έσοδα και κέρδη +200,00 +200,00

Λογιστικά κέρδη προ φόρων +3.400,00

Φορολογητέα κέρδη +5.500,00

(β) Φορολογητέα κέρδη, βάσει προσωρινών και μόνιμων διαφορών και προσδιορισμός του καταβλητέου φόρου επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, έχουμε:3

1. Προσωρινές διαφορές, δηλαδή αναστρέψιμες:

- Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού +600,00

- Αποσβέσεις παγίων +400,00

Σύνολο +1.000,00

2. Μόνιμες διαφορές, δηλαδή μη αναστρέψιμες:

- Πρόστιμα και προσαυξήσεις +300,00

- Προσωπικές – καταναλωτικές δαπάνες +180,00

- Δαπάνες ψυχαγωγίας +120,00

- Τέλος επιτηδεύματος +500,00

Σύνολο +1.100,00

Φορολογητέα κέρδη:

- Λογιστικά κέρδη +3.400,00

Προστίθενται:

- Προσωρινές διαφορές +1.000,00

- Μόνιμες διαφορές +1.100,00

Σύνολο φορολογητέων κερδών +5.500,00

Προσδιορισμός του καταβλητέου φόρου εισοδήματος 26%, από επιχειρηματική δραστηριότητα: 3

5.500,00 x 26% = 1.430,00

(γ) Να προσδιοριστεί το ποσό των καθαρών λογιστικών κερδών του φορολογικού έτους, μετά την αφαίρεση του φόρου.

Συνεπώς, τα καθαρά λογιστικά κέρδη μετά την αφαίρεση του φόρου, είναι:

3.400,00 – 1.430,00 = 1.970,00

(δ) Να καταρτιστεί πίνακας, στον οποίο να εμφανίζονται οι διαφορές της φορολογικής και της λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε προσωρινές και μόνιμες

Προσωρινές διαφορές, δηλαδή αναστρέψιμες:

- Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού +600,00

- Αποσβέσεις παγίων +400,00

Σύνολο +1.000,00

Μόνιμες διαφορές, δηλαδή μη αναστρέψιμες:

- Πρόστιμα και προσαυξήσεις +300,00

- Προσωπικές – κατανα- λωτικές δαπάνες +180,00

- Δαπάνες ψυχαγωγίας +120,00

- Τέλος επιτηδεύματος +500,00

Σύνολο +1.100,00

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά και με στοιχεία, μέσα από τις εγγραφές στα βιβλία της, αλλά και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από την λογιστική βάση. Κατά την ίδια έννοια, πρέπει να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου, σε κάθε περίπτωση.

Σημειώνεται επίσης, ότι η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και

έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ανεξαρτήτως αν οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα και έξοδα ή όχι. Για παράδειγμα, διακανονισμός του σχετικού περιουσιακού στοιχείου του ισολογισμού, όπως η καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από σχηματισμένη πρόβλεψη.

Σημαντικό θέμα ομοίως είναι, η οντότητα να παρακολουθεί την φορολογική βάση της καθαρής θέσης (ίδια κεφάλαια), ιδίως δε του λογαριασμού «κέρδη σε νέο», ώστε να είναι σε θέση να γνωρίζει τα ποσά, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος, σε περίπτωση διανομής, βάσει των διατάξεων του ΚΦΕ.

Σε επόμενη εφαρμογή θα ασχοληθούμε με όλα αυτά τα θέματα, τα οποία σε σημαντικό βαθμό θα αλλάξουν την «συμβατική σοφία» στην λογιστική πρακτική.

1. Άρθρο 22, ΚΦΕ (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες):

α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

β) 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.

γ) Εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών (σ.σ.: εδώ εννοούνται τα αρχεία των ΕΛΠ) της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Καθιερώθηκε με το άρθρο 31 του Ν 3986/2011 και είναι άξιον απορίας, πώς μια τέτοιας μορφής δαπάνη (φόρος - τέλος) που θεωρείται αρρήκτως συνυφασμένη με το «επιτήδευμα», ούτως ειπείν με αυτή τούτη τη λειτουργία της οντότητας, αποφασίζεται η μη έκπτωσή της.

3. Το θετικό πρόσημο σημαίνει ότι τα ποσά αυτά θα προστεθούν στα λογιστικά κέρδη, προκειμένου να προκύψουν τα φορολογητέα.