

ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Λογιστική αντιμετώπιση της αγοράς ΙΧΕ από υπόχρεο συναλλαγών (επιχείρηση)

Αναφορά στις φορολογικές διατάξεις και στον Κώδικα ΦΠΑ

Α. Γενικά

Η αγορά ενός επιβατικού αυτοκινήτου, ως παγίου περιουσιακού στοιχείου, από υπόχρεο συναλλαγών (ατομική ή εταιρική επιχείρηση), διακρίνεται από ιδιαιτερότητες, ως προς την φορολογία, τον ΦΠΑ και τις αποσβέσεις, με αποτέλεσμα να προσαρμόζεται αναλόγως και η λογιστική απεικόνισή της. Συγκεκριμένα, η τελική αξία εισαγωγής ενός επιβατικού αυτοκινήτου διαμορφώνεται από το εργοστασιακό κόστος, το κέρδος, (τόσο για την μονάδα παραγωγής του, όσο και για τον αντιπρόσωπο εισαγωγέα), το τέλος ταξινόμησης (Τ.Τ.), το οποίο υπολογίζεται στο Τελωνείο κατά την εισαγωγή και τον εκτελωνισμό του, καθώς επίσης και από τον ΦΠΑ. Σημειώνεται ότι, το τέλος ταξινόμησης καταβάλλεται από τις εταιρείες εισαγωγής των αυτοκινήτων και εμφανίζεται διακεκριμένα στα φορολογικά στοιχεία αξίας. Για τον υπολογισμό του τέλους ταξινόμησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, βλ. άρθρο 121 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (Ν 2960/2001).

Υπενθυμίζεται ότι το Τ.Τ., σύμφωνα με το Ν 2682/1999 (βλ. και Πολ. 1023/2000), αντικατέστησε το Εφάπαξ Πρόσθετο Ειδικό Τέλος (ΕΠΕΤ) και έκτοτε οι σχετικές διατάξεις που καταλάμβαναν το ΕΠΕΤ, μεταφέρθηκαν στο Τέλος Ταξινόμησης.

Ός προς τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα σε προηγούμενη Πολ., την 1041/1995, με την οποία έγινε δεκτή η Γνωμ. ΝΣΚ 598/1994, το Τ.Τ. δεν περιλαμβάνεται στην φορολογητέα αξία για τον ΦΠΑ. Δεν αποτελεί συνεπώς, το ως άνω τέλος, διαμορφωτικό στοιχείο της φορολογικής βάσης για τον υπολογισμό του ΦΠΑ και εξαιτίας αυτού, θα πρέπει να τύχει ιδιαίτερης λογιστικής μεταχείρισης.

Περαιτέρω, στην περίπτωση που το επιβατικό αυτοκίνητο (μέχρι 9 θέσεις) αγοράζεται για να χρησιμοποιηθεί ως πάγιο για τις ανάγκες της επιχείρησης, ο ΦΠΑ που επιβαρύνει την αγορά του, δεν εκπίπτει, αλλά ενσωματώνεται στην συνολική τιμολογιακή αξία (περ. ε, παρ. 4, άρθρου 31, Κώδικα ΦΠΑ). Μάλιστα δε, θεωρείται σκόπιμο, να χρεώνεται στον λογαριασμό του παγίου (13. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ, 13.01 «Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα») και όχι στον ιδιαίτερο τριτοβάθμιο 63.98.08 «ΦΠΑ εκπιπόμενος στη Φορολογία εισοδήματος», ώστε να μην διαχωρίζεται η συνολική αποσβεστέα αξία του, δεδομένου ότι τόσο το Τ.Τ. όσο και ο ΦΠΑ, αποτελούν μέρος του συνολικού κόστους απόκτησης του ΙΧΕ και πρέπει να αποσβεστούν, κατά τα γνωστά.

Ωστόσο, ο διαχωρισμός αυτός (δαπάνης και ΦΠΑ) πρέπει να ακολουθείται στις καταχωρίσεις των γενικών δαπανών και εξόδων που αφορούν στην επισκευή, συντήρηση και γενικά στην κυκλοφορία του επιβατικού οχήματος.

Διαφορετική είναι η περίπτωση κατά την οποία τα επιβατικά αυτοκίνητα προορίζονται για πώληση (από επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την εμπορία αυτοκινήτων). Με βάση το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του φόρου και εφαρμόζουν τον γενικό κανόνα λειτουργίας του, δηλαδή αφαιρούν από τον ΦΠΑ των εκροών, τον ΦΠΑ των εισροών τους. Στην περίπτωση αυτή, ο ΦΠΑ που καταβάλλεται στο Τελωνείο, καταχωρίζεται σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του 54.00.20 «ΦΠΑ Εισροών / Εμπορευμάτων» και εκπίπτει από τον ΦΠΑ που η επιχείρηση εισπράττει κατά την πώληση, ο οποίος με την σειρά του, έχει καταχωρισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό του 54.00.70 «ΦΠΑ Εκροών / Πωλήσεων εμπορευμάτων». Το θέμα αυτό θα αναπτυχθεί σε επόμενο σημείωμα.

Στο παρόν σημείωμα θα παρουσιαστεί εφαρμογή που αφορά στην αγορά ΙΧΕ αυτοκινήτου, με τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές και τις απαραίτητες επεξηγήσεις ως προς την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος, τον ΦΠΑ, αλλά και την διενέργεια της ετήσιας απόσβεσης του συγκεκριμένου παγίου.

Β. Απόκτηση ΙΧΕ με τμηματική εξόφληση της αξίας κτήσης

ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Η «ΣΙΓΜΑ ΕΠΕ» αγοράζει ΙΧΕ αυτοκίνητο 5 θέσεων, για τις ανάγκες μεταφοράς προσωπικού, από την «ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΑΕ». Η πράξη γίνεται την 10 Ιανουαρίου 2014. Στο τιμολόγιο του προμηθευτή, αναγράφονται τα παρακάτω οικονομικά στοιχεία:

1. Αξία αυτοκινήτου.....	15.000,00 ευρώ
2. Τέλος ταξινόμησης	2.000,00 ευρώ
3. ΦΠΑ (15.000,00 X 23%).....	3.450,00 ευρώ
Σύνολο.....	20.450,00 ευρώ

Αποφασίζεται και συμφωνείται να καταβληθεί αμέσως το ποσό των 10.450 ευρώ, μέσω λογαριασμού όψης και για το υπόλοιπο 10.000 ευρώ να εκδοθούν και υπογραφούν δύο ισόποσες συναλλαγματικές, λήξης 270 και 330 ημερών αντίστοιχα από την ημερομηνία της αγοράς (τοκοφόρες ημέρες), με ετήσιο επιτόκιο 7,5% (μηνιαίο επιτόκιο 0,625%).

Επιπλέον, καταβάλλονται τέλη κυκλοφορίας 300 ευρώ, τα οποία δεν αποτελούν κόστος αγοράς, αλλά έξοδα κυκλοφορίας του οχήματος.

Υπολογισμός του τόκου για τις συναλλαγματικές:

1. 5.000,00 X 7,5% X 270 / 360 =	281,25 ευρώ
2. 5.000,00 X 7,5% X 330 / 360 =	343,75 ευρώ
Σύνολο.....	625,00 ευρώ

Σύμφωνα με την παρ. 4 (περ. α) του άρθρου 19, του Κώδικα ΦΠΑ (Ν 2859/2000), στην φορολογητέα αξία για τον ΦΠΑ, περιλαμβάνονται και οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων. Συνεπώς, επί του ποσού των 625 ευρώ θα υπολογιστεί ΦΠΑ με συντελεστή 23%, ήτοι 143,75 ευρώ¹. Συμφωνήθηκε το ποσό αυτό του ΦΠΑ να ενσωματωθεί στην ονομαστική αξία της πρώτης συναλλαγματικής. Επομένως, οι συναλλαγματικές θα έχουν ονομαστική αξία 5.425,00 και 5.343,75 ευρώ, αντίστοιχα.

Ωστόσο, τα χρηματοοικονομικά έξοδα δεν επιβαρύνουν το κόστος απόκτησης του αυτοκινήτου, αλλά καταχωρίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό οργανικού εξόδου (λογ. 65) και θα επιβαρύνουν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (λογ. 80). Το ίδιο ισχύει και για τα τέλη κυκλοφορίας (λογ. 63).

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία και πληροφορίες, θα διενεργηθούν οι εξής, κατά σειρά, λογιστικές εγγραφές, με χρήση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου:

I. Λογιστικοποίηση της αγοράς του ΙΧΕ

//

13. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα

13.01.00 Αυτοκίνητο ΙΧΕ με αριθμό κυκλοφορίας ΟΗΕ 1234..... 20.450,00

50. ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ

50.08 Προμηθευτές εσωτερικού, λογαριασμός πάγιων στοιχείων²

50.08.00 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΑΕ.....20.450,00

Αγορά ΙΧΕ ως τιμολόγιο προμηθευτή...

//

1. Διαφορετική είναι η περίπτωση που επιβάλλεται τόκος από τον πωλητή, λόγω καθυστέρησης εξόφλησης του τιμήματος. Οι τόκοι που υπολογίζονται λόγω καθυστέρησης πληρωμής από τον πελάτη της αξίας του αρχικού τιμολογίου πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ονομάζονται τόκοι υπερημερίας. Σύμφωνα με τα ισχύοντα, μετά την ψήφιση του Ν 3091/2002 (άρθρο 19, παρ. 2), οι τόκοι υπερημερίας που επιβάλλονται λόγω μη έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος πώλησης αγαθών, ή της αμοιβής παροχής υπηρεσιών, το οποίο συμφωνήθηκε σε συγκεκριμένο χρόνο και προθεσμία, δεν συμπεριλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία για την επιβολή ΦΠΑ (βλέπε Πολ. 1006/2003). Κατά την έννοια αυτή, οι τόκοι υπερημερίας αποτελούν αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου και για την εξόφλησή τους επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 3% (+ 20%, υπέρ ΟΓΑ), δηλαδή 3,6%, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 13 (παρ. 3) του Κ.Τ.Χαρτοσήμου (βλέπε Πολ. 1099/2004). Για την είσπραξη - κρέωση των τόκων αυτών στους πελάτες εκδίδεται το τιμολόγιο της παρ. 3, του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ (αθεώρητο), Ν 4093/2012.

2. Αντί του λογαριασμού 50.08, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο 53.98 «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €». Ωστόσο, θεωρείται σκόπιμο να χρησιμοποιείται ο πρώτος, για την καλύτερη πληροφόρηση των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης.

II. Εξόφληση μέρους του τιμολογίου, μέσω του λογαριασμού όψης

//

50. ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	
50.08 Προμηθευτές εσωτερικού, λογαριασμός πάγιων στοιχείων	
50.08.00 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΑΕ.....	10.450,00
38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
38.03 <u>Καταθέσεις όψης</u>	
38.03.00 Τράπεζα «ΧΨ»	10.450,00

Μερική εξόφληση τιμολογίου. Παραστατικό τράπεζας...

III. Καταβολή των τελών κυκλοφορίας (ταμειακή πράξη)

//

63. ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	
63.03 <u>Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων</u>	
63.03.00 Αυτοκινήτων επιβατικών.....	300,00
38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
38.00 <u>Ταμείο</u>	300,00

Διπλότυπο είσπραξης ΔΟΥ...

IV. Λογιστικοποίηση του υπολοίπου της υποχρέωσης, με αποδοχή συναλλαγματικών

Όπως ήδη σημειώθηκε πιο πάνω, οι τόκοι που υπολογίζονται κατά την αγορά ενός παγίου, λόγω μελλοντικής διευθέτησης του τιμήματος, αποτελούν ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό έξοδο και δεν επιβαρύνουν το κόστος κτήσης του.

Το ποσό των τόκων χρεώνεται σε ιδιαίτερο τιμολόγιο, αν είναι τεχνικά δυσχερές να εμφανιστούν στο αρχικό παραστατικό της πώλησης και ακολούθως υπολογίζεται ο αναλογών ΦΠΑ.

Κατά την ίδια έννοια, το έξοδο αυτό, ως προς τον ΦΠΑ, χαρακτηρίζεται δαπάνη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που την επιβαρύνει και συνεπώς έχουμε διαχωρισμό του ποσού σε ιδιαίτερο λογαριασμό του 54.00:

//

50. ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	
50.08 Προμηθευτές εσωτερικού, λογαριασμός πάγιων στοιχείων	
50.08.00 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΑΕ.....	10.000,00
65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	
65.06 <u>Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων</u>	
65.06.00 Τόκοι γραμματίων πληρωτέων	625,00
54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	
54.00 <u>ΦΠΑ</u>	
54.00.29 ΦΠΑ Εισροών/Εξόδων-Δαπανών	
54.00.29.04 ΦΠΑ 23%	143,75
51. ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	
51.00 <u>Γραμμάτια πληρωτέα σε €</u>	10.768,75

Αποδοχή συναλλαγματικών. Τιμολόγιο τόκων...

V. Εξόφληση των συναλλαγματικών

51. ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ

51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε € 5.425,00

38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.03 Καταθέσεις όψης

38.03.00 Τράπεζα «ΧΨ»5.425,00

Εξόφληση συναλλαγματικής, τραπεζική απόδειξη κατάθεσης ποσού...

Η εγγραφή αυτή θα επαναληφθεί κατά την εξόφληση της δεύτερης συναλλαγματικής, ονομαστικής αξίας 5.343,75 ευρώ.

Γ. Διενέργεια αποσβέσεων, στο τέλος της πρώτης χρήσης

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που έχει την κυριότητα. Για τα μεταφορικά μέσα και συγκεκριμένα για τα **μέσα μεταφοράς ατόμων**, όπως είναι τα ΙΧΕ αυτοκίνητα, ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης είναι 16%. Περαιτέρω, η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία, από την επιχείρηση (παρ. 6). Συνεπώς, για το ΙΧΕ της εφαρμογής μας (αγορά και θέση σε χρήση και κυκλοφορία: 10.1.2014), η πρώτη απόσβεση θα ξεκινήσει από τον μήνα Φεβρουάριο του έτους απόκτησης³:

$20.450,00 \times 16\% \times 11 / 12 = 2.999,33$ ευρώ
--

Δ. Φορολογικές διατάξεις

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του «νέου» ΚΦΕ (Ν 4172/2013) κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η **έκπτωση όλων των δαπανών**, με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων που περιγράφονται στο επόμενο άρθρο του νόμου. Ωστόσο, οι βασικές προϋποθέσεις για τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, είναι οι εξής:

1. Οι δαπάνες να πραγματοποιούνται **προς το συμφέρον της επιχείρησης** και να προσδιορίζονται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.
2. Οι δαπάνες να αντιστοιχούν **σε πραγματική συναλλαγή**, ενώ η αξία της συναλλαγής και το ύψος αυτής θα ελέγχονται στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου.
3. Οι δαπάνες να **καταχωρίζονται στα τηρούμενα βιβλία** απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και να αποδεικνύονται με **κατάλληλα δικαιολογητικά**.

Στο πλαίσιο αυτό, παύει να ισχύει η μερική έκπτωση των εξόδων των ΙΧΕ αυτοκινήτων βάσει του κυλινδρισμού της μηχανής τους (βλέπε το άρθρο 31 του Ν 2238/1994), αλλά θα εκπίπτουν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις παραπάνω προϋποθέσεις και εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του άρθρου 23 (Ν 4172/2013), όπως για παράδειγμα, για ποσό κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, ύψους άνω των 500 ευρώ, αν η τμηματική ή ολική εξόφλησή του **δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής** (λογαριασμός όψης, επιταγή κ.λπ.).

***Νίκος Σγουρινάκης,**
Λογιστής - Φοροτεχνικός, Διευθυντής Σύνταξης περιοδικού «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»*

3. Για τις λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων και την διενέργειά τους, βλέπε στο τεύχος Οκτωβρίου 2013 του ΔΕΕ σελίδα 1006 κ.ε. (ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ).