

B.6.5.11α Παράδειγμα διαφήμισης μέσω φωτεινής επιγραφής

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ ΑΕ» στις 14.2.2019 μισθώνει υπαίθριο χώρο προκειμένου να τοποθετήσει εγκατάσταση για φωτεινή πινακίδα στο πλαίσιο ετήσιας διαφημιστικής καμπάνιας. Το μίσθωμα ανέρχεται σε 1.800,00 € μηνιαίως με συμφωνία το πρώτο μίσθωμα να καταβληθεί στις 1.3.2019.

Στις 25.2.2019 καταβάλει το ποσό των 12.500,00 € (συμπ. ΦΠΑ 24%) στον εργολάβο που ανέλαβε τις εργασίες και την κατασκευή της φωτεινής πινακίδας.

Στις 25.8.2019 καταβάλει το ποσό των 950,00 € (συμπ. ΦΠΑ 24%) για έξοδα συντήρησης της φωτεινής πινακίδας.

Θα γίνουν οι κάτωθι λογιστικές εγγραφές:

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
15.01.09	Λοιπός εξοπλισμός	10.080,65	
54.02.02.0015.0024	ΦΠΑ αγορών επίπλων & λοιπού εξοπλισμού 24%	2.419,35	
50.01.00	Προμηθευτές εσωτερικού μη συνδεμένοι		12.500,00
<i>25.2.2019 - Έξοδα κατασκευής φωτεινής επιγραφής</i>			

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.05.01.0015.0003	Ενοίκια φωτεινών επιγραφών	1.800,00	
38.02	Καταθέσεις όψεως		1.800,00
<i>1.3.2019 - Ενοίκιο φωτεινής επιγραφής μηνός Μαρτίου</i>			

Σημ.: Η ανωτέρω εγγραφή θα γίνεται κάθε μήνα.

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.10.04	Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών	766,13	
54.02.02.0029.0024	ΦΠΑ δαπανών 24%	183,87	
50.01.00	Προμηθευτές εσωτερικού μη συνδεμένοι		950,00
<i>25.8.2019 - Έξοδα συντήρησης φωτεινής επιγραφής</i>			

B.6.5.11β Παράδειγμα δωρεάν διάθεσης αγαθών στους πελάτες

A. Δωρεάν διάθεση δειγμάτων (βάσει Γνωμ. ΕΣΥΛ 44/1129/1989)

Ως δείγματα θεωρούνται τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό, χωρίς αντάλλαγμα, με σκοπό τη διαφημιστική προβολή αυτών, εφόσον:

- είναι όμοια με τα πωλούμενα, κατασκευαζόμενα ή παραγόμενα από την επιχείρηση,

- φέρουν την ένδειξη «δείγμα δωρεάν»,
- προσφέρονται σε λογικές ποσότητες με σκοπό να γίνει γνωστή η ύπαρξή τους και να εκτιμηθεί η ποιότητά τους.

Δε δύνανται να αποτελούν δείγματα οιοσπνευματώδη ποτά και τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα. (Π.7015/690/27.10.1986)

Περαιτέρω, επειδή η διάθεση δειγμάτων από τον υποκείμενο στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης του δεν αποτελεί παράδοση αγαθού [Κώδικας ΦΠΑ (ν.2859/2000), άρθρο 7, παρ. 2β] και επιπλέον παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διάθεση δειγμάτων [Κώδικας ΦΠΑ (ν.2859/2000), άρθρο 30, παρ. 2ε], η διάθεση των δειγμάτων αυτών δεν θεωρείται αυτοπαράδοση και ως εκ τούτου δεν υπάρχει υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο Δημόσιο επί της πράξης αυτής.

Παράδειγμα:

Η εταιρεία «ΔΕΛΤΑ ΑΕ» παράγει πλαστικές σακούλες και στις 15.1.2019 χορηγεί δείγματα δωρεάν (σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό) από το νέο της προϊόν στους πελάτες της, αξίας 84,00 €. Η επιχείρηση έχει εκπέσει από το ΦΠΑ εκρών, το ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν (πρώτες ύλες κλπ.) για την παραγωγή των εν λόγω προϊόντων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν υπάρχει υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ για τη δωρεάν διάθεση των δειγμάτων και η εγγραφή είναι η εξής:

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.10.10	Αξία χορηγούμενων δειγμάτων	84,00	
79.01	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδε- δεμένες οντότητες		84,00
<i>15.1.2019 - Δωρεάν διάθεση δειγμάτων σε πελάτη</i>			

Θα πρέπει να τονιστεί ότι για σκοπούς ΕΛΠ δεν είναι απαραίτητο αν διενεργηθεί η ανωτέρω εγγραφή, με την προϋπόθεση ότι για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, η εταιρεία διαθέτει κατάλληλη τεκμηρίωση σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 5 των ΕΛΠ. Ωστόσο, σε περίπτωση διενέργειας της ανωτέρω εγγραφής, οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα, καθώς όπως έχει διευκρινιστεί με την ΣΛΟΤ 1239/2016 «*τα τεκμαρτά έσοδα / έξοδα από ιδιόχρηση 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). Τα σχετικά ποσά δε λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους) και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.*»

Β. Δωρεάν διάθεση δώρων μικρής αξίας:

Ως δώρα μικρής αξίας θεωρούνται τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό χωρίς αντάλλαγμα, με σκοπό την προαγωγή των επαγγελματικών σχέσεων αυτού και την προβολή της επιχείρησης, εφόσον:

- η αξία κτήσης των προσφερόμενων σ' ένα άτομο αγαθών και σε

περίπτωση έλλειψης αυτής, η κανονική αξία αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει **το ποσό των 10 ευρώ**,

- το αγαθό ή τα αγαθά δεν αποτελούν μέρος μιας διαδοχικής σειράς προσφορών προς το ίδιο πρόσωπο,
- η συνολική αξία των προσφερομένων αγαθών δεν υπερβαίνει σε ένα διαχειριστικό έτος το 1% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για το έτος αυτό,
- τα προσφερόμενα αγαθά δεν είναι του αυτού είδους με τα πωλούμενα, παραγόμενα ή κατασκευαζόμενα από την επιχείρηση.

Δε δύναται να αποτελούν δώρα μικρής αξίας οιοσπνευματώδη ποτά και τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα. (Π.7015/690/27.10.1986)

Για τους ίδιους λόγους, ο χειρισμός του ΦΠΑ είναι ο ίδιος με της περίπτωσης Α, οπότε η διάθεση των δώρων μικρής αξίας δεν θεωρείται αυτοπαράδοση κατά τον Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ως εκ τούτου δεν υπάρχει υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο Δημόσιο επί της πράξης αυτής.

Παράδειγμα:

Στις 27.4.2019, η επιχείρηση «ΑΛΦΑ ΑΕ» χορηγεί δωρεάν στους πελάτες της αγαθά που πληρούν τον ορισμό των δώρων μικρής αξίας ύψους 7,00 € πλέον ΦΠΑ 24%. Κατά την αγορά τους, η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτά και διενεργεί την εξής εγγραφή:

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.10.11	Διάφορα έξοδα προβολής και διαφημίσεως	7,00	
54.02.02.0029.0024	ΦΠΑ δαπανών 24%	1,68	
38.01	Ταμείο		8,68
<i>27.4.2019 - Δωρεάν διάθεση δώρων σε πελάτη</i>			

Σύμφωνα με όλα τα προαναφερθέντα, δεν υπάρχει σε αυτή την περίπτωση υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ, ενώ κατά τη διάθεσή τους δεν θα γίνει καμία εγγραφή.

Γ. Δωρεάν διάθεση δώρων που δεν είναι μικρής αξίας:

Η άνευ ανταλλάγματος διάθεση κάθε αγαθού για το οποίο δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις των ανωτέρω περιπτώσεων Α και Β, αποτελεί παράδοση και υπόκειται στο ΦΠΑ εκτός αν ρητώς απαλλάσσεται από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000). Τέλος, ΦΠΑ οφείλεται σε κάθε περίπτωση διάθεσης άνευ ανταλλάγματος οιοσπνευματωδών ποτών και καπνοβιομηχανικών προϊόντων. (Π.7015/690/27.10.1986)

Εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει το ΦΠΑ εισρών κατά την αγορά των δώρων και επειδή κατά τη δωρεάν διάθεση των αγαθών αυτών στους πελάτες οφείλεται ΦΠΑ (διότι η πράξη αυτή αποτελεί αυτοπαράδοση), η εγγραφή σύμφωνα με την Γνωμ. 243/2162/1995 του ΕΣΥΛ είναι η εξής (Λαμβάνουμε τα δεδομένα της περίπτωση Β για αξία δώρων 100,00 €)

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.10.11	Διάφορα έξοδα προβολής και διαφημίσεως	124,00	
79.01	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες		100,00
54.02.01.0081.0024	ΦΠΑ λοιπών εσόδων 24%		24,00
<i>15.1.2019- Δωρεάν διάθεση δώρων σε πελάτη</i>			

Εάν όμως η επιχείρηση **δεν** έχει εκπέσει το ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών κατά την αγορά των δώρων, αλλά αυτός ο μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ έχει προσauξήσει το κόστος του εξόδου, τότε η πράξη της δωρεάν διάθεσης δεν αποτελεί αυτοπαράδοση, επί αυτής δεν οφείλεται ΦΠΑ και δεν διενεργείται καμία εγγραφή κατά τη δωρεάν διάθεση.

Να σημειώσουμε τέλος ότι κατά το μέρος που ο ΚΦΕ δεν αναγνωρίζει τις ανωτέρω δαπάνες ως παραγωγικές, αυτές εμφανίζονται στην Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης ως λογιστικές διαφορές.

B.6.5.11δ Παράδειγμα δαπανών για την οργάνωση εορταστικών εκδηλώσεων

Η εμπορική εταιρεία «ΑΛΦΑ ΑΕ» διοργάνωσε μια εορταστική εκδήλωση για τα 10 χρόνια λειτουργίας της εταιρείας για την οποία δαπάνησε για σίτιση και διαμονή 30 ατόμων 27.000,00 € (συμπ. ΦΠΑ 24%) με ημερομηνία τιμολογίου 31.1.2019.

Δεδομένου ότι σύμφωνα με την περ. γ) της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά και σύμφωνα με την πρακτική του παραδείγματος 3 του θ.70, η εταιρεία έκανε την κάτωθι λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.10.05	Έξοδα συνεδρίων	27.000,00	
50.01.00	Προμηθευτές εσωτερικού μη συνδεδεμένοι		27.000,00
<i>31.1.2019 – Εορταστική εκδήλωση στη Θεσσαλονίκη</i>			

Πρέπει να επισημανθεί ότι η ανωτέρω δαπάνη θα πρέπει να ελεγχθεί για τυχόν λογιστικές διαφορές, καθώς σύμφωνα με την περ. ι) του άρθρου 23 του ΚΦΕ δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Παρατηρήσεις:

- Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).
- Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Στο ανωτέρω παράδειγμα, τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ανέρχονται στο ποσό των 1.500.000,00 €, ενώ το κόστος των 27.000,00 € κατανέμεται ως εξής:

Άτομα (1)	Κόστος (2)	Συνολική αξία (1) x (2)
20	600,00	12.000,00
100	150,00	15.000,00
Σύνολο		27.000,00

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

- Για τα 20 άτομα για τα οποία δαπάνησε το ποσό των 600,00 €, η δαπάνη θα περιοριστεί στα 300,00 € => αρχικό μη εκπιπτόμενο ποσό: 6.000,00 € [(600,00 – 300,00) x 20].
- Εναπομένουσα δαπάνη: 21.000,00 € (27.000,00 - 6.000,00), η οποία υπερβαίνει το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι τις 7.500,00 € (1.500.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί ποσό ύψους 21.000,00 – 7.500,00 = 13.500,00 €.
- **Αναμόρφωση ποσού: 6.000,00 + 13.500,00 = 19.500,00 €.**

Συνεπώς, η λογιστική βάση για τη συγκεκριμένη δαπάνη θα είναι 27.000,00 €, ενώ η φορολογική βάση θα είναι 7.500,00 €.

Σημ.: Εάν η εναπομένουσα δαπάνη δεν ήταν μικρότερη από το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων, δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού και στην περίπτωση αυτή θα αναμορφωνόταν συνολικά ποσό ύψους 6.000,00 €, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό στα 300,00 € της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη, δεδομένου ότι το εναπομένον ποσό είναι μικρότερο από το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

B.6.5.12 Λογαριασμός 64.11 «Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)»

Στους υπολογαριασμούς του 64.11 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα, εκτός από τους φόρους που αναφέρονται στο λογαριασμό 69 «Φόρος εισοδήματος».

Η ανάπτυξη του λογαριασμού δύναται να είναι η κάτωθι:

- 64.11 «Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)»
 - 64.11.00 «Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων»
 - 64.11.00.0000 «Χαρτόσημα συναλλαγματικών και αποδείξεων»

- 64.11.00.0001 «Χαρτόσημα λοιπών πράξεων»
- 64.11.00.0002 «Χαρτόσημα πινακίων επιταγών εισπρακτέων»
- 64.11.01 «Φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων»
 - 64.11.01.0000 «Αυτοκινήτων επιβατικών»
 - 64.11.01.0001 «Αυτοκινήτων φορτηγών»
 - 64.11.01.0002 «Σιδηροδρομικών οχημάτων»
 - 64.11.01.0003 «Πλωτών μέσων»
 - 64.11.01.0004 «Εναέριων μέσων»
- 64.11.02 «Δημοτικοί φόροι - τέλη»
 - 64.11.02.0000 «Τέλη καθαριότητας και φωτισμού»
 - 64.11.02.0001 «Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων»
 - 64.11.02.0002 «Λοιποί δημοτικοί φόροι-τέλη»
- 64.11.03 «Φόροι - τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς»
- 64.11.04 «Λοιποί φόροι - τέλη εξωτερικού»
- 64.11.05 «Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων τεχνικών έργων»
- 64.11.06 «Διάφοροι φόροι-τέλη»
 - 64.11.06.0000 «Χαρτόσημο μισθωμάτων»
 - 64.11.06.0001 «Τέλη υδρεύσεως»
 - 64.11.06.0002 «ΕΝΦΙΑ»
 - 64.11.06.0003 «Τέλος επιτηδεύματος»
 - 64.11.06.0004 «ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος»: χρεώνεται με τα ποσά του ΦΠΑ, που αφορούν πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, από τον φόρο των εκροών. Ο ΦΠΑ, δηλαδή των πράξεων αυτών, δεν περιλαμβάνεται στον αφαιρετέο όρο της διαφοράς: «ΦΠΑ εκροών – ΦΠΑ εισροών».
 - 64.11.06.0005 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος»: χρεώνεται με τα ποσά του ΦΠΑ, που αφορούν πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, από τον φόρο των εκροών. Ο ΦΠΑ, δηλαδή των πράξεων αυτών, δεν περιλαμβάνεται στον αφαιρετέο όρο της διαφοράς: «ΦΠΑ εκροών – ΦΠΑ εισροών».
 - 64.11.06.0006 «Λοιποί φόροι-τέλη»

B.6.5.12α Παράδειγμα ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

Σε περίπτωση πραγματοποίησης δαπανών οι οποίες επιβαρύνονται με ΦΠΑ ο οποίος δεν εκπίπτει ως ΦΠΑ εισροών μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000)], λογίζεται σε υπολογαριασμούς του «64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)»

1. Η εταιρεία «ΑΛΦΑ ΑΕ» λαμβάνει απόδειξη βενζίνης για επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης που διαθέτει με ημερομηνία έκδοσης 25.7.2019 αξίας 62,00 € (συμπ. ΦΠΑ 24%). Επειδή, ο ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη δαπάνη δεν εκπίπτει ως ΦΠΑ εισροών μέσω της περιοδικής δήλωσης, ωστόσο η εν λόγω δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για σκοπούς ΚΦΕ (σ.σ. συνεπώς και ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνεται) θα γίνει η κάτωθι λογιστική εγγραφή: