

# Φορολογική Λογιστική (Φ.Π.Α.)

**Ενότητα 2:** Φορολογητέες Πράξεις

Διδάσκων: Παπαγεωργίου Γεώργιος, Έκτακτος Καθηγητής.

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ΤΕΙ Θεσσαλίας

**Άδειες χρήσης.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό υπόκειται σε άδειες χρήσης Creative Commons (C C). **Αναφορά δημιουργού (B Y), Μη εμπορική χρήση (N C), Μη τροποποίηση (N D), 3.0, Μη εισαγόμενο.**
* Για εκπαιδευτικό υλικό, όπως εικόνες, που υπόκειται σε άλλου τύπου άδειας χρήσης, η άδεια χρήσης αναφέρεται ρητώς.



**Χρηματοδότηση.**

* Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του εκπαιδευτικού έργου του διδάσκοντα.
* Το έργο υλοποιείται στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» και συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) και από εθνικούς πόρους.



**V. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.**

**V.1. Παράδοση αγαθών**

**Α. Νομικό πλαίσιο**

**Άρθρο 5 - Κώδικας ΦΠΑ (Ν.2859/2000)**

**1**. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

**2.** Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

**3.** Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

**α)** η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

**β)** η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

**4.** Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 5, ως παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε κάποιο πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά.

Ακολούθως, στην ίδια διάταξη διευκρινίζεται ότι ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες, οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Οι δυνάμεις ή ενέργειες αυτές, σύμφωνα και με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, μπορούν να είναι κυρίως το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα.

Από την ανάλυση των πιο πάνω διατάξεων, αλλά και από τον συνδυασμό με άλλες διατάξεις του νόμου και κυρίως των άρθρων 2 και 3, προκύπτει ότι για την πραγματοποίηση της παράδοσης αγαθών, με την έννοια του άρθρου 5,

απαιτείται η συνύπαρξη των εξής κυρίως στοιχείων, που ερμηνεύονται αμέσως παρακάτω:

* ενέργεια του υποκείμενου στον φόρο στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας,
* σύμβαση αμφοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας,
* παράδοση μεταβιβαζόμενου πράγματος,
* θέση του πράγματος στη διάθεση του λήπτη.

**1. Ενέργεια του υποκείμενου στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας.**

Έχοντας υπόψη την έννοια του υποκείμενου στον φόρο και της οικονομικής δραστηριότητας, διευκρινίζεται ότι, για να θεωρηθεί μια πράξη ως παράδοση αγαθών, πρέπει να αφορά αγαθά της επαγγελματικής εκμετάλλευσης του υποκείμενου στον φόρο. Δηλαδή να αφορά αγαθά που έχουν κατασκευαστεί ή παραχθεί ή να έχουν αγοραστεί από τον υποκείμενο με σκοπό τη μεταπώληση (π.χ. έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, εμπορεύματα κ.λπ.). Διευκρινίζεται σχετικά ότι τα υπολείμματα βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή άλλης επεξεργασίας, όπως τα ρινίσματα σιδήρου, αποκόμματα λαμαρίνας, χάλυβα, λευκοσιδήρου, απόχνουδα κ.λπ. που έχουν εμπορική αξία, υπάγονται στον φόρο, εφόσον πωλούνται από επιχειρήσεις υποκείμενες στον φόρο και όχι από ιδιώτες που ενεργούν τέτοιες πωλήσεις ευκαιριακά.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι η πώληση αυτοκινήτου από ιδιώτη σε ιδιώτη ή σε υποκείμενο στον φόρο δεν θα υπάγεται στον ΦΠΑ, αλλά θα έχει χαρτόσημο. Τέλος, στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο, θεωρείται ότι ενεργεί ο υποκείμενος και όταν παραδίδει πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. κεφαλαιουχικά αγαθά) που προορίζονται για την κάλυψη διαρκών αναγκών της επιχείρησής του. Η παράδοση δηλαδή πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι πράξη φορολογητέα, ανεξάρτητα εάν αυτή γίνεται πριν ή μετά από τη λήξη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού τους. Κατά συνέπεια, δεν θεωρείται παράδοση η μεταβίβαση αγαθού που δεν αποτελεί αντικείμενο της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο. Έτσι, π.χ. η διάθεση από έναν έμπορο του πλυντηρίου πιάτων που χρησιμοποιεί στην κατοικία του, δεν αποτελεί φορολογητέα πράξη (παράδοση αγαθών), αφού δεν ενεργείται στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

**2. Σύμβαση αμφοτεροβαρής και μεταβιβαστική κυριότητας**

Η έννοια της σύμβασης λαμβάνεται όπως ακριβώς ***είναι γνωστή από τον Αστικό Κώδικα***. Πρόκειται δηλαδή για τη συμφωνία δύο μερών που έχει σκοπό την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων, δηλαδή τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού. Με την αμφοτεροβαρή αυτή σύμβαση, τα δύο μέρη αναλαμβάνουν αμοιβαία κάποιες συγκεκριμένες υποχρεώσεις. Στην παροχή δηλαδή του ενός αντιστοιχεί η αντιπαροχή του άλλου.

Συγκεκριμένα, ο πωλητής μεταβιβάζει το αγαθό και ο αγοραστής πληρώνει το τίμημα ή κάποιο άλλο αντάλλαγμα που μπορεί να είναι άλλο αγαθό ή κάποια παροχή υπηρεσίας ή και τα δύο μαζί. Όμως, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το στοιχείο της αντιπαροχής, όπως προκύπτει ειδικότερα από τις διατάξεις του άρθρου 7, δεν είναι πάντοτε υποχρεωτικά αναγκαίο για να υπάρξει παράδοση. Περαιτέρω, η εν λόγω σύμβαση πρέπει να συνεπάγεται τη μεταβίβαση κυριότητας. Στην κατηγορία των συμβάσεων αυτών περιλαμβάνονται κυρίως η πώληση, η ανταλλαγή και η αντί καταβολής δόση πράγματος.

Η μεταβίβαση μπορεί να αφορά τόσο την πλήρη κυριότητα όσο και την ψιλή κυριότητα. Για καθεμία από τις ανωτέρω συμβάσεις επισημαίνονται τα ακόλουθα:

**ι) Η πώληση αποτελεί την πιο σημαντική και πιο συνηθισμένη σύμβαση με την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα**.

Όπως είναι γνωστό, πρόκειται για τη συμφωνία με την οποία ένα πρόσωπο, που ονομάζεται πωλητής, αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει σε ένα άλλο πρόσωπο, που λέγεται αγοραστής, την κυριότητα ενός αγαθού έναντι ορισμένης τιμής.

Στη συναλλακτική πρακτική εμφανίζονται τα εξής είδη πωλήσεων:

* ***Πώληση τοις μετρητοίς και πώληση επί πιστώσει***. Η διάκριση αυτή, δηλαδή ο τρόπος πληρωμής, δεν ενδιαφέρει ιδιαίτερα την επιβολή του φόρου.
* ***Πώληση με αναβλητική αίρεση***. Πρόκειται για πώληση της οποίας τα αποτελέσματα εξαρτώνται από ένα γεγονός που είναι μελλοντικό και αβέβαιο (μπορεί και να μη συμβεί).

Παράδειγμα: Ο «Α» πωλεί στον «Β» 1 τόνο μπανάνες Βολιβίας σε τιμή Χ και υπόσχεται να τις παραδώσει όταν επιτραπεί η εισαγωγή τους στην Ελλάδα. Η πώληση αυτή θα υπαχθεί στον φόρο μόνο εφόσον πληρωθεί η αίρεση, αν επιτραπεί δηλαδή η εισαγωγή μπανάνας στην Ελλάδα.

* ***Πώληση υπό διαλυτική αίρεση***. Πρόκειται για πώληση της οποίας τα αποτελέσματα είναι ενδεχόμενο να ανατραπούν με την επέλευση ενός γεγονότος μελλοντικού και αβέβαιου.

 Παράδειγμα : Ο «Γ» πωλεί στον «Δ», έναντι τιμήματος Χ, χρυσά κοσμήματα με τον όρο ότι κατά τις προσεχείς 5 ημέρες δεν θα αυξηθεί η τιμή του χρυσού και συμφωνείται η ακύρωση της πώλησης αν πληρωθεί η αίρεση, δηλαδή αν αυξηθεί η τιμή του χρυσού.

Στην περίπτωση αυτή, η αίρεση δεν λαμβάνεται υπόψη και η πώληση υποβάλλεται σε φόρο μόλις τα αγαθά τεθούν στη διάθεση του λήπτη, δηλαδή κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

* ***Πώληση με δοκιμή***. Τα αποτελέσματα της πώλησης αυτής επέρχονται όταν ο υποψήφιος αγοραστής δοκιμάσει το αγαθό και αν το βρει της αρεσκείας του. Ως προς την επιβολή του φόρου, η περίπτωση αυτής της πώλησης εξομοιώνεται με την πώληση με αναβλητική αίρεση.

**ιι) Η ανταλλαγή θεωρείται διπλή πώληση**, δηλαδή θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα δύο παραδόσεις αγαθών, οι οποίες και φορολογούνται διακεκριμένα, υπό τον όρο ότι και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη είναι υποκείμενα στον φόρο.

**Παράδειγμα 1** : Ο έμπορος ηλεκτρικών ειδών «Ε» παραδίδει στον συνάδελφό του «Ζ» 10 ηλεκτρικές κουζίνες και αντί τιμήματος λαμβάνει 8 ηλεκτρικά ψυγεία. Τόσο η προσφορά του «Ε» προς τον «Ζ» (10 κουζίνες) όσο και η αντιπροσφορά του «Ζ» προς τον «Ε» (8 ψυγεία) αποτελούν παραδόσεις αγαθών που υπόκεινται στον φόρο με φορολογητέα βάση την κανονική τους αξία.

**Παράδειγμα 2:**Ο έμπορος αυτοκινήτων «Η» μεταβιβάζει στον ιδιώτη «Θ» ένα

καινούργιο αυτοκίνητο 6 ίππων και ως αντάλλαγμα παίρνει το σχετικό παλαιό αυτοκίνητο του ιδιώτη «Θ» 10 ίππων. Η μεταβίβαση του καινούργιου αυτοκινήτου από τον πρώτο έμπορο «Η» στον ιδιώτη «Θ» συνιστά φορολογητέα παράδοση, αφού ο «Η» είναι υποκείμενος στον φόρο. Η μεταβίβαση όμως του παλαιού αυτοκινήτου από τον «Θ» στον «Η» δεν συνιστά φορολογητέα παράδοση, γιατί ο «Θ» δεν είναι υποκείμενος στον φόρο.

**ιιι) Αντί καταβολής δόση πράγματος**. Πρόκειται για τη σύμβαση με την οποία δανειστής αποδέχεται αντί της αρχικής καταβολής του οφειλέτη άλλη παροχή και συγκεκριμένα τη δόση πράγματος.

**Παράδειγμα:** Ο κατασκευαστής επίπλων «Ι» έχει δανειστεί από τον ιδιώτη «Κ»

4.000 ευρώ. Λόγω ταμειακών δυσχερειών του «Ι», συμφωνούν μεταξύ τους, αντί της επιστροφής των χρημάτων του δανείου και σε εξόφληση αυτού, να μεταβιβάσει ο «Ι» προς τον «Κ» 2 σαλόνια. Η μεταβίβαση σε εκτέλεση της συμφωνίας αυτής συνιστά παράδοση αγαθού.

**3. Παράδοση μεταβιβαζόμενου πράγματος**.

Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα, αλλά και για την εφαρμογή του παρόντος, ως πράγμα θεωρείται κάθε αντικείμενο ενσώματο, αυθύπαρκτο και απρόσωπο που επιδέχεται εξουσίαση.

Τα ενσώματα πράγματα διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τα κινητά και τα ακίνητα. Για την ερμηνεία του άρθρου 5, το ενδιαφέρον περιορίζεται στα κινητά. Κατά τον Αστικό Κώδικα (άρθρο 948), κινητά είναι όσα δεν είναι ακίνητα (το έδαφος και τα συστατικά αυτού).

Ως ενσώματα κινητά πράγματα θεωρούνται επίσης και ορισμένες φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες οι οποίες περιοριζόμενες εντός ορισμένου χώρου είναι δεκτικές εξουσίασης και συνεπώς μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής (πώλησης, ανταλλαγής κ.λπ.). Τέτοιες δυνάμεις ή ενέργειες θεωρούνται ιδίως το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο (π.χ. γκάζι, φυσικό αέριο), το ψύχος και η θερμότητα.

**4. Θέση του πράγματος στη διάθεση του λήπτη**.

Ως θέση του πράγματος στη διάθεση του λήπτη νοείται η παράδοση της νομής αυτού, με σκοπό το πρόσωπο που αποκτά το πράγμα να μπορεί να ασκήσει σε αυτό εξουσία κυρίου.

Η υλική παράδοση του αγαθού προς τον αποκτώντα δεν είναι υποχρεωτικά αναγκαία. Υπάρχει θέση του αγαθού στη διάθεση του λήπτη και στην περίπτωση που συμφωνείται μεταξύ του μεταβιβάζοντος και του αποκτώντος ότι ο πρώτος θα παραμείνει στην κατοχή του πράγματος ως μισθωτής, καθώς επίσης και στην περίπτωση που ο αποκτών έχει ήδη την κατοχή του πράγματος, π.χ. ως μισθωτής.

Αν όμως το αγαθό δεν τεθεί τελικά στη διάθεση του λήπτη, αν δηλαδή δεν έχουμε γένεση της φορολογικής υποχρέωσης λόγω καταστροφής αυτού ή λόγω θανάτου του αγοραστή, δεν έχουμε παράδοση και κατά συνέπεια δεν οφείλεται φόρος.

**Β. Επεξηγηματικά σχόλια περί της παράδοσης αγαθών**

**Ανταλλαγή αγαθών**.

Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα (άρθρο 513) για την ανταλλαγή αγαθών εφαρμόζονται οι διατάξεις περί πώλησης.

Κατά συνέπεια, στην ανταλλαγή λαμβάνουν χώρα δύο παραδόσεις αγαθών οι οποίες, από πλευράς ΦΠΑ, φορολογούνται ξεχωριστά εφόσον και οι δύο συμβαλλόμενοι είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που ο ένας μόνο συμβαλλόμενος είναι υποκείμενος, τότε στον ΦΠΑ υπόκειται μόνο ο υποκείμενος. Π.χ. ιδιώτης παραδίδει το παλιό του αυτοκίνητο και καταβάλλει 6.000 ευρώ σε μάντρα αυτοκινήτων και ο έμπορος του παραδίδει καινούργιο αυτοκίνητο. Στον ΦΠΑ θα υπαχθεί μόνο η παράδοση του αυτοκινήτου από τον έμπορο στον ιδιώτη.

**Παράδοση αγαθού αντί καταβολής**.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, η πράξη αυτή (Αστικός Κώδικας, άρθρα

419 και 420) αποτελεί παράδοση υποκείμενη στον φόρο. Π.χ. ένας έμπορος ηλεκτρικών ειδών που οφείλει από δάνειο, αντί να επιστρέψει το δάνειο, παραδίδει ένα ηλεκτρικό ψυγείο στον δανειστή. Η παράδοση αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ.

**Παράδοση αγαθού με αναβλητική αίρεση**.

Στην περίπτωση αυτή, η παράδοση του αγαθού θα συντελεστεί και κατά συνέπεια θα υπαχθεί σε ΦΠΑ όταν πληρωθεί η αίρεση. Έτσι, αν π.χ. συμφωνηθεί ο «Α» να παραδώσει στον «Β» αγαθά μέσα σε μια ορισμένη προθεσμία, στον ΦΠΑ θα υπαχθεί όταν τα αγαθά τεθούν στη διάθεση του λήπτη. Εάν τελικά δεν παραδοθούν τα αγαθά, η απλή συμφωνία δεν υπάγεται σε ΦΠΑ.

**Παράδοση αγαθού με διαλυτική αίρεση**.

Στην περίπτωση αυτή, η παράδοση συντελείται όταν το αγαθό τεθεί στη διάθεση του λήπτη και κατά συνέπεια η παράδοση υπάγεται στον ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν τηρηθεί ή όχι η διαλυτική αίρεση. Έτσι, αν π.χ. ο «Α» παραδίδει αγαθά στον «Β» με τον όρο να τα πουλήσει μόνο σε ορισμένες περιοχές και ο «Β» δεν τηρεί τη συμφωνία, η πράξη της παράδοσης υπάγεται σε ΦΠΑ (τα αγαθά έχουν τεθεί στη διάθεση του λήπτη), γιατί θεωρείται ότι έχει συντελεστεί η παράδοση και η διαλυτική αίρεση δεν λαμβάνεται υπόψη.

**Παρακαταθήκη αγαθού**.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), για να χαρακτηριστεί μια πράξη ως παράδοση αγαθού, θα πρέπει να μεταβιβάζεται η κυριότητα αυτού. Στην περίπτωση της παρακαταθήκης δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα του αγαθού αλλά μόνο η απλή κατοχή. Κατά συνέπεια, η παρακαταθήκη ενός αγαθού δεν αποτελεί παράδοση αγαθού.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση παρακαταθήκης που καταβάλλεται αμοιβή από τον παρακαταθέτη στον φύλακα, η πράξη αυτή συνιστά παροχή υπηρεσίας υποκείμενη στον ΦΠΑ.

**Πλειστηριασμός αγαθού**.

Ο πλειστηριασμός αγαθού αποτελεί μία ιδιότυπη παράδοση αγαθού.

Στον πλειστηριασμό (εκούσιο ή αναγκαστικό) υποκείμενος στον φόρο είναι ο καθ’ ου η εκτέλεση, ο οποίος είναι και κύριος των πλειστηριαζόμενων αγαθών, εφόσον τα εκπλειστηριαζόμενα αγαθά (πάγια ή εμπορεύσιμα) είναι αυτά με τα οποία πραγματοποιεί τη συνήθη οικονομική δραστηριότητά του και ο αναλογών στο εκπλειστηρίασμα ΦΠΑ ως επιρριπτόμενος φόρος, βαρύνει τον υπερθεματιστή, ο οποίος στην περίπτωση αυτή επέχει θέση αγοραστή των εκπλειστηριασθέντων πραγμάτων.

Ο ΦΠΑ στο Δημόσιο αποδίδεται με έκτακτη περιοδική δήλωση. Υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του φόρου, που αναλογεί στο πλειστηρίασμα, είναι ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος κ.λπ.), ο οποίος θα υποβάλει τη δήλωση σε οποιαδήποτε ΔΟΥ επ’ ονόματι του καθ’ ου η εκτέλεση υποκείμενου στον φόρο και θα καταβάλει τον φόρο για λογαριασμό του, πριν από την παράδοση των εκπλειστηριασθέντων κινητών πραγμάτων στον υπερθεματιστή ή πριν από την έκδοση της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης και θα επισυνάψει αντίγραφο της περιοδικής δήλωσης. Αντίγραφο της κατακυρωτικής έκθεσης και της έκτακτης περιοδικής δήλωσης λαμβάνει ο υπερθεματιστής προκειμένου να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι αν ο υπερθεματιστής είναι κοινοτικός υποκείμενος και τα αγαθά προορίζονται να εξαχθούν σε τρίτη χώρα, η Διοίκηση έχει δεχτεί ότι η «παράδοση» αυτή απαλλάσσεται εφόσον ο πωλητής εξάγει τα αγαθά κατ’ εντολή και για λογαριασμό του υπερθεματιστή.

**Εκποίηση αγαθού**.

Η εκποίηση αγαθού από τον ΟΔΔΥ ή άλλα νομικά πρόσωπα που κατέστησαν κύριοι του αγαθού (κατάσχεση, εγκατάλειψη κ.λπ.), αποτελεί παράδοση αγαθού και ο κύριος του αγαθού ενεργεί σαν υποκείμενος - πωλητής και ο υπερθεματιστής σαν αγοραστής - καταναλωτής.

**Ψυκτικοί θάλαμοι**.

Η εκμετάλλευση ψυκτικών θαλάμων όπου συντηρούνται αγαθά τρίτων, δεν αποτελεί παράδοση αγαθού (πώληση ψύχους) αλλά παροχή υπηρεσίας.

**Πώληση προγραμμάτων (Software)**.

Οι πωλήσεις προγραμμάτων που πραγματοποιούνται είτε από τον κατασκευαστή είτε από μεταπωλητή (εμπορική επιχείρηση), εφόσον έχουν αναπαραχθεί και παραδίδονται σε δισκέτες, Cd’s κ.λπ. στον πελάτη, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών. Για τον ίδιο λόγο, η παράδοση (υλική μορφή) πακέτου σύνδεσης στο Internet (Cd , οδηγίες χρήσης κ.λπ.) θεωρείται παράδοση αγαθού. Εάν όμως οι πωλήσεις προγραμμάτων παράγονται μετά από παραγγελία και παραδίδονται στον παραγγελέα, θεωρούνται παροχή υπηρεσίας (εκχώρηση δικαιώματος εκμετάλλευσης πνευματικού έργου).

**Παράδοση αγαθών από το κεντρικό σε υποκαταστήματα**.

Η αποστολή των αγαθών από το κεντρικό κατάστημα βιομηχανικής ή εμπορικής επιχείρησης σε υποκαταστήματα αυτής που βρίσκονται στον τόπο της κατανάλωσης, δεν αποτελεί παράδοση (πώληση) αγαθού με την έννοια του άρθρου 5. Δεν πρόκειται δηλαδή για μία συναλλαγή μεταξύ δύο αυτοτελών νομικών προσώπων, αλλά για μία αποστολή εσωτερικής φύσεως, η δε φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο διάθεσης των προϊόντων από τα υποκαταστήματα στην κατανάλωση.

**Παράνομη παράδοση αγαθού**.

Οι παράνομες παραδόσεις αγαθών (π.χ. εμπόριο ναρκωτικών, πλαστών νομισμάτων κ.λπ.) των οποίων εξ ορισμού απαγορεύεται η συναλλαγή, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του ΦΠΑ.

Υπάγονται όμως στον ΦΠΑ (εμπίπτουν στις διατάξεις) οι παράνομες παραδόσεις αγαθών (π.χ. λαθραία τσιγάρα), που υπό κανονικές συνθήκες είναι νόμιμο το εμπόριό τους.

**Γ. Συμπληρωματικά Θέματα επί της παράδοσης αγαθών**

**Πράξεις που λογίζονται ως παραδόσεις αγαθών**.

Εκτός από τις συμβάσεις που αναφέρονται ανωτέρω, το αντικείμενο των οποίων συνιστά παράδοση αγαθού, ο νόμος εξομοιώνει με παράδοση αγαθών τις ακόλουθες πράξεις:

Τις παραδόσεις αγαθών που γίνονται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο και αντίστροφα, στις περιπτώσεις παραγγελιοδοχικών εργασιών πώλησης ή αγοράς, αντίστοιχα, όπου ο παραγγελιοδόχος ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα.

Η ρύθμιση αυτή του νόμου υπαγορεύτηκε από την ανάγκη της ομαλής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ και ιδιαίτερα του μηχανισμού έκπτωσης. Αναλυτικότερα, τόσο στην περίπτωση του παραγγελιοδόχου πώλησης αγαθών, όσο και στην περίπτωση του παραγγελιοδόχου αγοράς, δεν θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσει ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, γιατί στην αποστολή αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο δεν θα υπήρχαν στοιχεία φόρου εκροών για τον πρώτο και φόρου εισροών για τον δεύτερο. Εξάλλου, στην αποστολή από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα των αγαθών που αγόρασε ο πρώτος για λογαριασμό του δεύτερου, δεν θα υπήρχαν στοιχεία του φόρου εκροών και εισροών, αντίστοιχα.

**Παραγγελιοδοχική εργασία πώλησης**.

Στην περίπτωση αποστολής αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο με την εντολή να πωληθούν σε τρίτους, θεωρείται από τον νόμο ότι γίνονται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η πρώτη, που θεωρείται από τον νόμο ως παράδοση (πλασματική), είναι αυτή που ενεργείται κατά την πώληση των αγαθών που είχαν αποσταλεί από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο με την εντολή να τα πωλήσει και η δεύτερη, η πραγματική παράδοση, είναι αυτή που γίνεται από τον παραγγελιοδόχο προς τον τρίτο, δηλαδή προς τον αγοραστή των αγαθών.

Κατά την αποστολή των αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο πώλησης, εκδίδεται από τον παραγγελέα δελτίο αποστολής, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ. Στη συνέχεια, ο παραγγελιοδόχος για την πώληση των αγαθών εκδίδει το τιμολόγιο που προβλέπεται από τα ΕΛΠ. Μετά από την πώληση των αγαθών εκδίδει στο όνομα του παραγγελέα, για τη μεταξύ τους δοσοληπτική κίνηση, θεωρημένη διπλότυπη εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ. Η εκκαθάριση αυτή περιλαμβάνει, μεταξύ των άλλων στοιχείων, και τον ΦΠΑ που εισέπραξε ο παραγγελιοδόχος, για λογαριασμό του παραγγελέα, από τον πελάτη του (τρίτο) για την αξία των αγαθών που πώλησε. Τέλος, ο παραγγελιοδόχος στην περιοδική δήλωση της σχετικής φορολογικής περιόδου θα συμπεριλάβει στις εκροές του και την προμήθειά του, καθώς και τον φόρο που αναλογεί σε αυτή.

Για καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω παραθέτουμε το εξής παράδειγμα: **Παράδειγμα**: Έστω ότι ο «Α» (παραγγελέας) αποστέλλει με δελτίο αποστολής αγαθά για πώληση στον «Β» (παραγγελιοδόχο) και ότι συμφωνείται προμήθεια του «Β» 20% στην τιμή πώλησης των αγαθών. Ο «Β» πωλεί τα αγαθά στον πελάτη του «Γ», αντί της συμφωνηθείσας με τον παραγγελέα τιμής των 100.000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ με συντελεστή 23% 23.000 ευρώ.

Οι ενέργειες που πρέπει να κάνει ο παραγγελιοδόχος «Β» του παραδείγματος έναντι του πελάτη του «Γ», του παραγγελέα «Α» και του Δημοσίου, θα έχουν την πιο κάτω μορφή:

**I . Ενέργειες παραγγελιοδόχου πώλησης**

i ) Έκδοση τιμολογίου πώλησης Νο 99

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία αγαθών | 100.000,00 |
| Φ.Π.Α. που αναλογεί | 23.000,00 |
| Σύνολο | 123.000,00 |

ii) Εκκαθάριση προς παραγγελέα

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία πώλησης (τιμολόγιο 99) | 100.000,00 |
| Μείον προμήθειά μου (μικτού κέρδους) | 20.000,00 |
| Υπόλοιπο αξίας για απόδοση | 80.000,00 |
| Φ.Π.Α. τιμολογίου 99 | 23.000,00 |
| Μείον Φ.Π.Α. προμήθειάς μου (μικτού κέρδους) | 4.600,00 |
| Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για απόδοση | 18.400,00 |
| Γενικό σύνολο για απόδοση | 98.400,00 |

iii) Δήλωση για απόδοση του Φ.Π.Α.

|  |  |
| --- | --- |
| Μικτό κέρδος (προμήθεια) | 20.000,00 |
| Φ.Π.Α. που αναλογεί | 4.600,00 |
| Φ.Π.Α. προς απόδοση ή συμψηφισμό | 4.600,00 |

**II . Ενέργειες παραγγελέα**

Εξάλλου, στο πιο πάνω παράδειγμα, ο παραγγελέας «Α» με βάση την εκκαθάριση που θα του εκδώσει ο παραγγελιοδόχος «Β», θα αναγράψει στην περιοδική δήλωσή του τα στοιχεία της φορολογητέας πλασματικής πώλησης που θεωρείται ότι έκανε προς τον παραγγελιοδόχο «Β», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 2.

Διευκρινίζεται σχετικά ότι για την πλασματική αυτή πώληση ο παραγγελέας, εκτός από το δελτίο αποστολής με το οποίο έστειλε στον παραγγελιοδόχο τα αγαθά για πώληση, δεν θα εκδώσει και τιμολόγιο ή άλλο φορολογικό στοιχείο. Την πώληση αυτή καλύπτει η εκκαθάριση του παραγγελιοδόχου, η οποία θεωρείται, για την εξυπηρέτηση των συναλλαγών, ως τιμολόγιο πώλησης του παραγγελέα «Α» προς τον παραγγελιοδόχο «Β» και με βάση αυτή, όπως προαναφέρθηκε, ο παραγγελέας θα κάνει την πιο κάτω δήλωση για την απόδοση του οφειλόμενου ΦΠΑ στο Δημόσιο.

|  |  |
| --- | --- |
| Αξία πώλησης | 100.000,00 |
| Φ.Π.Α. που αναλογεί | 23.000,00 |
| Μείον Φ.Π.Α. προμήθειας | 4.600,00 |
| Υπόλοιπο Φ.Π.Α. για καταβολή στο Δημόσιο | 18.400,00 |

Σημειώνεται ότι κατά την πώληση αγροτικών προϊόντων από τον παραγγελιοδόχο - έμπορο, για λογαριασμό του παραγγελέα - παραγωγού του ειδικού καθεστώτος των αγροτών, με δικά του φορολογικά στοιχεία (χονδρικά ή λιανικά) επιβάλλεται ΦΠΑ, με τον συντελεστή του αγαθού, στην αξία των αγαθών στην οποία περιλαμβάνεται και η προμήθειά του. Υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ στο Δημόσιο είναι ο παραγγελιοδόχος - έμπορος, για τον οποίο αποτελεί φόρο εκροών το σύνολο του ΦΠΑ που εισπράχτηκε από τις παραπάνω πωλήσεις.

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και προκειμένου για πωλήσεις που γίνονται από συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό των αγροτών του ειδικού καθεστώτος λιανικώς ή μέσα σε κεντρικές αγορές διακίνησης αγροτικών προϊόντων.

**Παραγγελιοδοχική εργασία αγοράς**.

Στην περίπτωση αποστολής προς τον παραγγελέα αγαθών που αγοράστηκαν από τον παραγγελιοδόχο, ο οποίος πραγματοποίησε την αγορά ενεργώντας στο δικό του όνομα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 2 του νόμου, θεωρείται ότι γίνονται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η πρώτη, που είναι και η πραγματική, είναι αυτή που γίνεται από τον τρίτο (πωλητή των αγαθών) προς τον παραγγελιοδόχο αγοράς και η δεύτερη, που θεωρείται από τον νόμο ως παράδοση (πλασματική), είναι αυτή που γίνεται από τον παραγγελιοδόχο αγοράς προς τον παραγγελέα.

Στην πιο πάνω περίπτωση, ο παραγγελιοδόχος θα αγοράσει στο όνομά του τα αγαθά που συμφώνησε με τον παραγγελέα. Ο προμηθευτής δηλαδή των αγαθών θα εκδώσει το τιμολόγιο πώλησης στο όνομα του αγοραστή παραγγελιοδόχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ και θα επιβαρύνει τον παραγγελιοδόχο αγοράς με τον ανάλογο ΦΠΑ. Αυτόν τον φόρο έχει δικαίωμα να τον εκπέσει ο παραγγελιοδόχος, γιατί είναι γι’ αυτόν φόρος εισροών.

Στην πράξη όμως η παραγγελία αγοράς αφορά συνήθως αγροτικά προϊόντα, οπότε πρέπει να διακρίνουμε αν η αγορά γίνεται από συνεταιρισμό αγροτών ή κατευθείαν από τον γεωργό.

Στην πρώτη περίπτωση και με την επιφύλαξη των διατάξεων της υπ’ αριθ. Π.2070/1820/20.3.1987 απόφασης, ο συνεταιρισμός θα εκδώσει τιμολόγιο πώλησης και θα υπολογίσει ΦΠΑ, ενώ στη δεύτερη ο αγοραστής (παραγγελιοδόχος) που θα εκδώσει τιμολόγιο αγοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, δεν θα υπολογίσει και δεν θα αναγράψει στο τιμολόγιο ΦΠΑ. Μετά από την αγορά αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα, ο παραγγελιοδόχος είναι υποχρεωμένος να εκδώσει στο όνομα του παραγγελέα, για τις μεταξύ τους δοσοληψίες, θεωρημένη διπλότυπη εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Τόσο για τον παραγγελέα όσο και για τον παραγγελιοδόχο, η πιο πάνω εκκαθάριση επέχει θέση τιμολογίου αγοράς ή πώλησης, αντίστοιχα.

**Παράδειγμα**: Έστω ότι ο παραγγελιοδόχος «Β» αγόρασε στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα «Α», αγροτικά προϊόντα κατευθείαν από τον αγρότη «Γ», αξίας 100.000 ευρώ και ότι συμφωνήθηκε προμήθεια του «Β» 20% στην αξία αγοράς των αγαθών.

Ο παραγγελιοδόχος «Β» στη συνέχεια μεταβιβάζει τα αγορασθέντα αγαθά (πλασματική παράδοση) στον παραγγελέα «Α». Ο συντελεστής του ΦΠΑ για την παράδοση αυτή των αγροτικών προϊόντων είναι 13% και για την προμήθεια

13%.

Οι ενέργειες που πρέπει να κάνει ο παραγγελιοδόχος «Β» του παραδείγματος έναντι του προμηθευτή του αγρότη «Γ», του παραγγελέα «Α» και του Δημοσίου, θα έχουν την πιο κάτω μορφή.

**I . Ενέργειες παραγγελιοδόχου αγοράς αγροτικών προϊόντων**

i . Έκδοση τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, τιμολόγιο Νο 66

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|

|  |
| --- |
| Αξία αγοράς αγροτικών προϊόντων |

 | 100.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ που αναλογεί  |

 | 0,00 |
| Συνολική Αξία | 100.000,00 |

ii. Εκκαθάριση προς παραγγελέα

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|

|  |
| --- |
| Αξία αγοράς αγροτικών προϊόντων (τιμολόγιο Νο 66)  |

 | 100.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ αγορών (εισροών)  |

 | 0,00 |
|

|  |
| --- |
| Προμήθειά μου (100.000 x 20%)  |

 | 20.000,00 |
|

|  |
| --- |
| Σύνολο  |

 | 120.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ εκροών (πλασματικής παράδοσης - 100.000 x 13%)  |

 | 13.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ εκροών (προμήθειας - 20.000 x 13%)  |

 | 2.600,00 |
|

|  |
| --- |
| Σύνολο χρέωσης  |

 | 135.600,00 |

iii . Δήλωση παραγγελιοδόχου για την πλασματική παράδοση

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|

|  |
| --- |
| Αξία εκροών (αξία προϊόντων) (ως τιμολόγιο Νο 66)  |

 | 100.000,00 |
|

|  |
| --- |
| Αξία προμήθειας  |

 | 20.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ (ως η σχετική εκκαθάριση) (100.000 x 13%) + (20.000 x 13%) = 13.000 + 2.600  |

 | 15.600,00 |
|

|  |
| --- |
| Μείον ΦΠΑ εισροών (ως τιμολόγιο Νο 66)  |

 | 0,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ για καταβολή στο Δημόσιο  |

 | 15.600,00 |
|

|  |
| --- |
| Αν υπάρχει ΦΠΑ εισροών, τον εκπίπτει από τον ΦΠΑ των 15.600 ευρώ.  |

 |

**II . Ενέργειες παραγγελέα**

Αν υποθέσουμε ότι στη συνέχεια ο παραγγελέας του πιο πάνω παραδείγματος πώλησε τα αγορασθέντα αγροτικά προϊόντα αντί 160.000 ευρώ με συντελεστή ΦΠΑ 13%, πρέπει να εκδώσει το σχετικό τιμολόγιο πώλησης και να αποδώσει με τη δήλωσή του τον οφειλόμενο ΦΠΑ στο Δημόσιο. Το τιμολόγιο και η δήλωση θα έχουν την πιο κάτω μορφή:

i . Έκδοση τιμολογίου πώλησης

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|

|  |
| --- |
| Αξία εμπορευμάτων  |

 | 160.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ που αναλογεί (συντ. 13%)  |

 | 20.800,00 |
|

|  |
| --- |
| Συνολική αξία (ευρώ)  |

 | 180.800,00 |

ii . Δήλωση ΦΠΑ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|

|  |
| --- |
| Αξία πωληθέντων εμπορευμάτων  |

 | 160.000,00 |
|

|  |
| --- |
| ΦΠΑ που αναλογεί (συντ. 13%)  |

 | 20.800,00 |
|

|  |
| --- |
| Μείον ΦΠΑ εισροών (ως η σχετική εκκαθάριση)  |

 | 15.600,00 |
|

|  |
| --- |
| Διαφορά ΦΠΑ για καταβολή στο Δημόσιο  |

 | 5.200,00 |

Διευκρινίζεται ότι στις πιο πάνω περιπτώσεις, δηλαδή στις παραγγελιοδοχικές εργασίες πώλησης και αγοράς, η προμήθεια του παραγγελιοδόχου υπάγεται στον ΦΠΑ με τον συντελεστή που υπάγονται τα πωλούμενα ή αγοραζόμενα αγαθά.

**Ειδικές περιπτώσεις παραδόσεων αγαθών**

**Παράδοση (πώληση) αγαθού από παραγγελιοδόχο**.

Κατά την πώληση αγαθού από παραγγελιοδόχο για λογαριασμό του παραγγελέα, υποκείμενο στον ΦΠΑ, θεωρείται (Κώδικας ΦΠΑ, άρθρο 5, παρ. 2) ότι συντελούνται δύο παραδόσεις αγαθών.

**Αγορά αγαθού από παραγγελιοδόχο**.

Κατά την αγορά αγαθού από παραγγελιοδόχο για λογαριασμό του παραγγελέα, υποκείμενο στον ΦΠΑ, θεωρείται ότι συντελούνται δύο παραδόσεις αγαθού.

**Παράδοση (πώληση) αγαθού από παραγγελιοδόχο για λογαριασμό παραγγελέαιδιώτη**.

Στην περίπτωση αυτή, έχουμε ουσιαστικά μία μόνο παράδοση αγαθού, από τον παραγγελιοδόχο προς τον πελάτη - αγοραστή. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1247/1993, ο ιδιώτης παραγγελέας, για την ευκαιριακή αυτή πράξη, δεν καθίσταται υπόχρεος στον φόρο.

Ο παραγγελιοδόχος θα αποδώσει όλον τον ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία του αγαθού, δηλαδή με την εκκαθάριση θα αποδώσει στον ιδιώτη - παραγγελέα μόνο την καθαρή διαφορά (συνολική αξία μείον συνολικό ΦΠΑ μείον την προμήθειά του).

Επισημαίνεται πάντως ότι δημιουργείται αμφιβολία εάν η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ. Εάν δηλαδή θα πρέπει ή όχι ο ιδιώτης να καθίσταται (έστω και για ευκαιριακή πράξη) υποκείμενος στον ΦΠΑ και κατά συνέπεια να έχουμε δύο παραδόσεις αγαθού.

**Παράδοση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων από συνεταιρισμό για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος**.

Στην περίπτωση αυτή, η παράδοση αγροτικών προϊόντων σε υποκείμενους στον ΦΠΑ, που ενεργείται από αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ. Η παράδοση των προϊόντων δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Σε ΦΠΑ (με τον συντελεστή του αγαθού) υπάγεται όμως η προμήθεια που εισπράττουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις κατά την εκκαθάριση προς τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

**Παράδοση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων από συνεταιρισμό για λογαριασμό «ομάδας παραγωγών ή καλλιεργητών»**.

Για την περίπτωση αυτή, ισχύουν τα αναφερόμενα στο προηγούμενο θέμα, εφόσον οι «ομάδες παραγωγών - αγροτών» δεν έχουν περιβληθεί οποιονδήποτε νόμιμο τύπο και κατά συνέπεια τα μέλη των ομάδων αυτών θεωρούνται αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

**Παράδοση ανθέων από συνεταιριστική οργάνωση για λογαριασμό ανθοπαραγωγών του ειδικού καθεστώτος**.

Η περίπτωση αυτή δεν υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ για τις παραγγελιοδοχικές εργασίες και ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στα αμέσως προηγούμενα θέματα. Υπάγεται δηλαδή σε ΦΠΑ (στον συντελεστή του αγαθού) μόνο η προμήθεια της συνεταιριστικής οργάνωσης.

**Παράδοση πτηνών από πτηνοτροφικό συνεταιρισμό για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος**.

Για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί πτηνοτροφικός συνεταιρισμός προς άλλους υποκείμενους (π.χ. κρεοπώλες) για λογαριασμό αγροτών ειδικού καθεστώτος, εφαρμόζονται όσα αναφέρθηκαν στα αμέσως πιο πάνω θέματα.

**Παράδοση αγροτικών προϊόντων από συνεταιρισμό για λογαριασμό αγροτών του κανονικού καθεστώτος**.

Στην περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων που ενεργείται από αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό αγροτών του κανονικού καθεστώτος, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ. Δηλαδή ο συνεταιρισμός θα πρέπει να εκδώσει εκκαθάριση προς τον αγρότη - παραγγελέα. Όπως εξηγήθηκε πιο πάνω, ο ΦΠΑ της πώλησης θα αποδοθεί με βάση την εκκαθάριση από τον αγρότη - παραγγελέα και ο ΦΠΑ της προμήθειας του παραγγελιοδόχου από τον συνεταιρισμό.

**Παράδοση αγαθού από έμπορο για λογαριασμό συνεταιρισμού, στο εσωτερικό της χώρας**.

Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ για τις παραγγελιοδοχικές παραδόσεις. Δηλαδή ο έμπορος θα συντάξει εκκαθάριση στον συνεταιρισμό και κατά συνέπεια ο ΦΠΑ της πώλησης θα αποδοθεί από τον συνεταιρισμό, ενώ ο ΦΠΑ της προμήθειας από τον παραγγελιοδόχο - έμπορο.

**Παράδοση αγαθού από έμπορο σε κοινοτικούς υποκείμενους, για λογαριασμό συνεταιρισμού ή άλλου παραγγελέα υποκείμενου σε ΦΠΑ**.

Στην περίπτωση αυτή, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ για τις παραγγελιοδοχικές εργασίες.

Για τις παραδόσεις που διενεργούνται από τον παραγγελέα και παραγγελιοδόχο, ως προς την επιβάρυνση από ΦΠΑ, σημειώνονται τα ακόλουθα:

**α) Ο παραγγελιοδόχος – έμπορος**.

1. Παραδίδει τα αγαθά στους κοινοτικούς υποκείμενους χωρίς ΦΠΑ σαν ενδοκοινοτική παράδοση.

2. Μπορεί να συνυπολογίζει την αξία της παράδοσης στο απαλλακτικό όριο που δικαιούται με βάση την ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/1993.

3. Υποχρεούται στην εγγραφή στο VIES, στην υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα και στην υποβολή Intrastat αν υπερβαίνει το όριο (σήμερα 44.000,00 ευρώ).

4. Εκδίδει την εκκαθάριση στον παραγγελέα χωρίς ΦΠΑ, μόνο αν έχει εκδώσει ειδικό απαλλακτικό διπλότυπο προς τον παραγγελέα

**β) Ο παραγγελέας - συνεταιρισμός ή άλλο πρόσωπο**.

1. Με βάση την εκκαθάριση, αποδίδει τον αναλογούντα ΦΠΑ ή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για την παράδοση προς τον έμπορο, αν έχει εφαρμοστεί η ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/1993.

2. Λαμβάνει, εκτός από την εκκαθάριση, φωτοαντίγραφα των φορτωτικών, τιμολογίων κ.λπ. που αποδεικνύουν την ενδοκοινοτική παράδοση, προκειμένου να έχει δικαίωμα έκπτωσης

**Εξαγωγή αγαθού από έμπορο για λογαριασμό συνεταιρισμού ή άλλου παραγγελέα, υποκειμένων στον ΦΠΑ**.

Τα αναφερθέντα για την ενδοκοινοτική παράδοση στο προηγούμενο θέμα, ισχύουν αναλογικά και για την εξαγωγή που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος - εξαγωγέας για λογαριασμό του παραγγελέα - συνεταιρισμού ή άλλου προσώπου.

**Λοιπές περιπτώσεις παράδοσης αγαθών**

**Ως παράδοση**λογίζεται επίσης:

**Η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος**. Όπως γίνεται αντιληπτό, ο όρος αυτός της παρακράτησης της κυριότητας δεν ασκεί επίδραση στην επιβολή του φόρου και κατά συνέπεια το αγαθό υπόκειται στον φόρο μόλις το αγαθό τεθεί στη διάθεση του λήπτη.

**Η μεταβίβαση με καταβολή αποζημίωσης της κυριότητας κινητού ή ακινήτου που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής (πολιτικής ή στρατιωτικής) ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου**. Στην περίπτωση αυτή εμπίπτουν κυρίως η αναγκαστική απαλλοτρίωση της κυριότητας ακινήτων ή κινητών αγαθών, με τον όρο ότι αυτά ανήκουν σε υποκείμενο στον φόρο και όχι σε ιδιώτη. Ειδικά για τα ακίνητα, απαραίτητη επιπλέον προϋπόθεση είναι να πρόκειται για καινούργια. Η απαλλοτρίωση δηλαδή θα πρέπει να συντελεστεί πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Στις ανωτέρω περιπτώσεις υπάρχει παράδοση, αν και δεν υπάρχει συμφωνία των μερών. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αυτής της διάταξης είναι η αναγκαστική απαλλοτρίωση, η εκποίηση, ο πλειστηριασμός κ.λπ.

**Πράξεις που δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου αυτού, η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο δεν αποτελεί παράδοση, εφόσον αυτός που αποκτά τα αγαθά συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στη διευκόλυνση των σχετικών πράξεων, έτσι ώστε να αποφεύγεται η καταβολή και έκπτωση του φόρου, ο οποίος θα καταβληθεί οπωσδήποτε από τον διάδοχο. Όπως ορίζεται περαιτέρω, είναι αδιάφορο αν η μεταβίβαση γίνεται από επαχθή ή χαριστική αιτία, αρκεί αυτός που αποκτά την επιχείρηση, να συνεχίζει την ίδια οικονομική δραστηριότητα. Συνεπώς, ο αποκτών την επιχείρηση πρέπει να είναι ή να γίνει εκ του λόγου αυτού υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, στην περίπτωση της κληρονομικής διαδοχής, ο κληρονόμος που κληρονόμησε ολόκληρη επιχείρηση ή κλάδο αυτής και δεν είναι υποκείμενος στον φόρο, εφόσον συνεχίζει τις εργασίες του κληρονομούμενου, οφείλει να υποβάλει αμέσως δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με το άρθρο 36.

Το πρόσωπο που αποκτά την επιχείρηση, θεωρείται ότι διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα τόσο στα δικαιώματα όσο και στις υποχρεώσεις. Ο μεταβιβάζων, για τον μέχρι τη μεταβίβαση χρόνο, υποχρεούται να εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις του (π.χ. υποβολή δήλωσης, καταβολή φόρων), αλλά παράλληλα δικαιούται να ασκήσει αντίστοιχα όσα δικαιώματα του αναγνωρίζονται (π.χ. έκπτωση φόρου εισροών). Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις, κατά το μέρος που δεν ασκήθηκαν ή δεν εκπληρώθηκαν και ανεξάρτητα από τον λόγο στον οποίο οφείλεται η παράλειψη αυτή, αποτελούν δικαιώματα ή υποχρεώσεις, κατά περίπτωση, του προσώπου που αποκτά την επιχείρηση.

Στην κατηγορία των ανωτέρω μεταβιβάσεων που ο νόμος δεν θεωρεί παραδόσεις, ανήκουν οι συγχωνεύσεις και απορροφήσεις επιχειρήσεων, οι οποίες και διευκολύνονται από τη ρύθμιση αυτή.

**Παράδειγμα 1:** Η εταιρία «ΑΛΦΑ» απορροφάται από την εταιρία «ΒΗΤΑ», η οποία αποκτά όλη την περιουσία της. Για την παράδοση όλων των μεταβιβαζόμενων επιμέρους αγαθών δεν οφείλεται ΦΠΑ.

**Παράδειγμα 2:** Οι εταιρίες «ΑΛΦΑ» και «ΒΗΤΑ» συγχωνεύονται και δημιουργούν την εταιρία «ΑΛΦΑ-ΒΗΤΑ». Στην περίπτωση αυτή, δεν οφείλεται ΦΠΑ για την παράδοση των επιμέρους αγαθών, γιατί ο φόρος θα καταβληθεί κατά την παράδοση των αγαθών από τη διάδοχο (συγχωνεύουσα) εταιρία «ΑΛΦΑ-ΒΗΤΑ» προς τρίτους.

**Παράδειγμα 3:** Ο παντοπώλης «Α» πωλεί ολόκληρη την επιχείρησή του στον ιδιώτη «Β». Για να μη θεωρηθεί φορολογητέα παράδοση η πράξη αυτή, πρέπει ο «Β» να συνεχίσει την επιχείρηση του παντοπωλείου και να υποβάλει δήλωση έναρξης επαγγέλματος, ώστε κατά τη στιγμή της αγοράς να είναι υποκείμενος στον φόρο, τον οποίο βέβαια θα αποδώσει στο Δημόσιο κατά την πώληση των επιμέρους αγαθών της επιχείρησης που αγόρασε:

**Παράδειγμα 4:** Ο βιοτέχνης «Ζ» εισφέρει την ατομική του επιχείρηση κατασκευής παγωτών στην Ο.Ε. «Ζ και Σία Ο.Ε.» έναντι ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο και τα κέρδη ή ζημίες της Ο.Ε. 30%. Η παράδοση συνολικά της ατομικής βιοτεχνικής επιχείρησης δεν αποτελεί φορολογητέα στον ΦΠΑ πράξη.

**Παράδειγμα 5:** Από την Α.Ε. «Κλωστήρια - Βαφεία Νημάτων» εισφέρεται στην Α.Ε. «Υφαντουργία» ο κλάδος του βαφείου, για τον οποίο λαμβάνει 2.000 μετοχές που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κλάδου. Για την εισφορά αυτή δεν οφείλεται φόρος, με την απαραίτητη προπροϋπόθεση ότι ο μεταβιβαζόμενος κλάδος είναι λειτουργικά ανεξάρτητος.

Τέλος, επισημαίνεται ότι σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις των παραδειγμάτων απαραίτητη προϋπόθεση για τη λειτουργία της διάταξης είναι ότι όλοι οι συμβαλλόμενοι, δηλαδή τόσο τα πρόσωπα που μεταβιβάζουν όσο και τα πρόσωπα που αποκτούν τα αγαθά, θα είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ και θα ενεργούν με την ιδιότητα αυτή. Τότε μόνο οι πράξεις της παράδοσης των αγαθών δεν αποτελούν φορολογητέες πράξεις, με την προϋπόθεση βέβαια ότι ο αποκτών συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του (μεταβιβάζοντος). Δεν ασκεί καμία επίδραση το γεγονός αν η μεταβίβαση γίνεται με έκδοση τιμολογίων πώλησης ή με άλλο έγγραφο (δημόσιο ή ιδιωτικό) με το οποίο καταρτίζεται η συμφωνία της μεταβίβασης.

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου απορροφάται από άλλη επιχείρηση, η οποία ανήκει στις απαλλασσόμενες λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, η μεταβίβαση αυτή συνιστά φορολογητέα παράδοση αγαθών, δεδομένου ότι η απορροφώσα επιχείρηση είναι απαλλασσόμενη και δεν υπάρχει δυνατότητα να αποδώσει αργότερα τον φόρο των αγαθών που έλαβε κατά την απορρόφηση της πρώτης επιχείρησης.

**Επεξηγήσεις επί της μη παράδοσης αγαθών**

**Α. Μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, που γίνεται από επαχθή αιτία**.

Η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου που γίνεται με αντάλλαγμα, εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ (θεωρείται πράξη εκτός πεδίου ΦΠΑ) και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ αλλά με χαρτόσημο, εφόσον ισχύουν αθροιστικά οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

**1.** **Να γίνεται μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου**. Η μεταβιβαζόμενη επιχείρηση μπορεί να είναι είτε ατομική είτε εταιρική.

Η επιχείρηση θεωρείται ότι μεταβιβάζεται ως σύνολο στην περίπτωση που μεταβιβάζεται ενιαία το σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων αυτής (ενεργητικό και παθητικό), δηλαδή να μεταβιβάζονται ως σύνολο τα αγαθά της επιχείρησης (εμπορεύσιμα και πάγια), τα άυλα αγαθά αυτής (π.χ. φήμη, πελατεία, εμπορικότητα, βιομηχανικό σήμα κ.λπ.), οι απαιτήσεις της, οι υποχρεώσεις της κ.λπ., έτσι ώστε το πρόσωπο που αποκτά την επιχείρηση (αγοραστής) να καθίσταται καθολικός διάδοχος του μεταβιβάζοντος την επιχείρηση (πωλητή), τόσο ως προς τα δικαιώματα, όσο και προς τις υποχρεώσεις της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης.

Συνεπώς, δεν θεωρείται ως μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου η μεταβίβαση μόνο του ενεργητικού ή η μεταβίβαση μόνο του παθητικού αυτής.

**2. Η μεταβίβαση της επιχείρησης να γίνεται με επαχθή αιτία,** δηλαδή με αντάλλαγμα, π.χ. λόγω πώλησης.

**3. Ο αγοραστής θα πρέπει να συνεχίσει τη λειτουργία της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης με την ίδια οικονομική δραστηριότητα αυτής.**

**4. Τόσο ο πωλητής όσο και ο αγοραστής θα πρέπει να ενεργούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ**(εγκύκλιος 10/1987, ΠΟΛ.1103/1990, γνωμοδότηση 52/1990 Νομικών Διευθύνσεων).

Επισημαίνεται ότι αν στην ***πιο πάνω αναφερόμενη μεταβίβαση επιχείρησης*** ως συνόλου:

**α) ο πωλητής είναι υποκείμενος με δικαίωμα έκπτωσης**, αλλά ο αγοραστής είναι απαλλασσόμενος χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ. Π.χ. επιχείρηση «Βιβλιοπωλείου» μεταβιβάζεται σε επιχείρηση «Φροντιστηρίου» (δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ),

**β) ο πωλητής είναι απαλλασσόμενος χωρίς δικαίωμα έκπτωσης,** τότε η πράξη είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ (Κώδικας ΦΠΑ, άρθρο 22, περ. κθ’). Π.χ. επιχείρηση «Γυμναστηρίου» μεταβιβάζεται σε επιχείρηση «Φυσικοθεραπευτηρίου».

**Β. Μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης από επαχθή αιτία**.

Η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια ***δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ αλλά με χαρτόσημο***, εφόσον ισχύουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

**(1)** Να γίνεται μεταβίβαση ενός ανεξάρτητου λειτουργικά κλάδου μιας επιχείρησης, δηλαδή ενός κλάδου που λειτουργεί ανεξάρτητα σαν οργανωμένο οικονομικό σύνολο μέσα στην επιχείρηση, χωρίς όμως αυτό να καλύπτει ολόκληρο το αντικείμενο της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Π.χ. σε μία βιομηχανική Α.Ε. λειτουργεί κλάδος παραγωγής υφασμάτων και κλάδος παραγωγής έτοιμων ενδυμάτων.

**(2)** Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα, π.χ. λόγω πώλησης.

**(3)** Ο αγοραστής να συνεχίζει την ίδια δραστηριότητα.

**(4)** Τόσο ο πωλητής όσο και ο αγοραστής να ενεργούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

Η μεταβίβαση υποκαταστήματος θεωρείται ως μεταβίβαση κλάδου μιας επιχείρησης (ΠΟΛ.1103/1990 και ΠΟΛ.1277/1995).

Επισημαίνεται ότι αν στην πιο πάνω αναφερόμενη **μεταβίβαση κλάδου επιχείρηση**ς:

α) ο πωλητής είναι υποκείμενος με δικαίωμα έκπτωσης, αλλά ο αγοραστής είναι απαλλασσόμενος χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ (δεν ισχύει η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ),

β) ο πωλητής είναι απαλλασσόμενος χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ (Κώδικας ΦΠΑ, άρθρο 22, περ. κθ’).

**Γ. Μεταβίβαση μέρους επιχείρησης από επαχθή αιτία.**

Σαν μεταβίβαση μέρους επιχείρησης θεωρείται η μεταβίβαση ανεξάρτητου λειτουργικά μέρους αυτής, ήτοι η μεταβίβαση του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού τού μέρους μιας επιχείρησης, τα οποία (στοιχεία) συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή μεταβίβαση ενός συνόλου ικανού να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Και η μεταβίβαση αυτή υπόκειται σε χαρτόσημο, επειδή θεωρείται ότι εμπίπτει στην παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια θεωρείται πράξη εκτός πεδίου εφαρμογής, εφόσον ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται ανωτέρω για τη μεταβίβαση ενός κλάδου μιας επιχείρησης34.

Επισημαίνεται ότι αν στην πιο πάνω μεταβίβαση μέρους επιχείρησης:

**α)** ο πωλητής είναι υποκείμενος με δικαίωμα έκπτωσης, αλλά ο αγοραστής είναι απαλλασσόμενος χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ (δεν ισχύει η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ),

**β)** ο πωλητής είναι απαλλασσόμενος χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ (Κώδικας ΦΠΑ, άρθρο 22, περ. κθ’).

**Δ. Μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους από χαριστική αιτία.**

Η μεταβίβαση αυτή θεωρείται ως πράξη εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, επειδή η εν λόγω μεταβίβαση γίνεται από χαριστική αιτία (δωρεά, γονικήπαροχή ή κληρονομιά), δηλαδή άνευ ανταλλάγματος (Κώδικας ΦΠΑ, άρθρο 2, παρ. 1, περ. α’).

Για ***να θεωρείται πράξη εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ***, θα πρέπει να ισχύουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

**(1)** Να γίνεται μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής.

**(2)** Η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής να γίνεται από χαριστική αιτία, δηλαδή δωρεά, γονική παροχή ή κληρονομιά με ή χωρίς διαθήκη. Π.χ. Ο «Α» μεταβιβάζει στα παιδιά του την ατομική του επιχείρηση με δωρεά ή γονική παροχή ή μετά τον θάνατό του, με διαθήκη ή χωρίς.

Σε περίπτωση που ο κληρονόμος ή οι κληρονόμοι αποφασίσουν τη συνέχιση των εργασιών της επιχείρησης είτε ως ατομική επιχείρηση, επί υπάρξεως ενός κληρονόμου από διαθήκη είτε ως κοινωνία, λόγω περισσότερων κληρονόμων, δεν υφίσταται θέμα επιβολής ΦΠΑ, επειδή υπάρχει συνέχεια της κληρονομηθείσας επιχείρησης και η νέα επιχείρηση αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του κληρονομούμενου, όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ, με την προϋπόθεση ότι ο κληρονόμος ή οι κληρονόμοι, ως κοινωνία, θα υποβάλουν δήλωση έναρξης επαγγέλματος στο όνομά τους.

**Ε. Μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο πρόσωπο για κάλυψη εταιρικής εισφοράς**.

Η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια θεωρείται πράξη εκτός πεδίου ΦΠΑ35, εφόσον **συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις**:

**(1)** Να γίνεται μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής. Η μεταβιβαζόμενη επιχείρηση μπορεί να είναι ατομική ή εταιρική.

**(2)** Η μεταβίβαση της επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής να γίνεται σε υπό σύσταση ή σε υφιστάμενο νομικό πρόσωπο, οποιασδήποτε νομικής μορφής (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.), για κάλυψη εταιρικής εισφοράς.

**(3)** Το συνιστώμενο ή το υφιστάμενο νομικό πρόσωπο να συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του φυσικού ή νομικού προσώπου.

**(4)** Ο εισφέρων εταίρος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) και το συνιστώμενο ή το υφιστάμενο νομικό πρόσωπο (εμπορική εταιρία), στο οποίο εισφέρθηκε η επιχείρηση για κάλυψη της εταιρικής εισφοράς, να ενεργούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

**Παράδειγμα 1:** Ο «ΧΧ» (ατομική επιχείρηση εμπορίας υποδημάτων, με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ) εισφέρει την επιχείρησή του για κάλυψη εταιρικής εισφοράς σε ιδρυόμενη Ο.Ε. με ίδιο αντικείμενο εργασιών, η οποία θα ασκεί φορολογητέα δραστηριότητα.

**Παράδειγμα 2:** Η Ο.Ε. «…» και η Ε.Π.Ε. «…» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ηλεκτρικών ειδών (επιχειρήσεις υποκείμενες στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου) συγχωνεύονται με σκοπό την ίδρυση νέας Α.Ε. με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (επίσης επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου).

**Παράδειγμα 3:** Η υφιστάμενη Α.Ε. «…» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία (επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου) απορροφά την Ε.Π.Ε. «…» με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (επίσης επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου).

Επισημαίνεται ότι αν στις πιο πάνω αναφερόμενες μεταβιβάσεις (σύνολο, κλάδος ή μέρος) **για κάλυψη εταιρικής εισφοράς**:

α) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, είναι υποκείμενο με δικαίωμα έκπτωσης, αλλά το νομικό πρόσωπο (στο οποίο εισφέρεται η επιχείρηση) είναι απαλλασσόμενο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ (δεν ισχύει η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ),

β) το πρόσωπο που μεταβιβάζει, είναι απαλλασσόμενο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε η πράξη είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ.

**Μεταβίβαση αυτοκινήτου ή μοτοσικλέτας Δ.Χ. μαζί με την άδεια κυκλοφορίας**.

Η μεταβίβαση αυτή θεωρείται ως μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου και επομένως δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, αλλά με χαρτόσημο.

**Μεταβίβαση άδειας Δ.Χ. των ανωτέρω οχημάτων**.

Για τη μεταβίβαση αυτή ισχύουν τα αναφερόμενα στο προηγούμενο θέμα, επειδή η εν λόγω μεταβίβαση θεωρείται «μεταβίβαση μέρους επιχείρησης», με την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής συνεχίζει την ίδια δραστηριότητα40.

**Μεταβίβαση από επαχθή αιτία μηχανήματος**.

Θεωρείται μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου41 η πώληση εκσκαφέα, φορτωτικής μηχανής, θεριζοαλωνιστικής μηχανής κ.λπ., από υποκείμενο στον ΦΠΑ σε τρίτο πρόσωπο που θα συνεχίσει την ίδια δραστηριότητα.

**Συγχώνευση ή απορρόφηση πιστωτικών ιδρυμάτων**.

Η συγχώνευση με απορρόφηση ή με σύσταση νέας εταιρίας πιστωτικού ιδρύματος εμπίπτει στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 5 και κατά συνέπεια η πράξη αυτή είναι εκτός πεδίου ΦΠΑ42. Τα ανωτέρω ισχύουν και στη μεταβίβαση από πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους ή υποκαταστήματός του σε άλλο πιστωτικό ίδρυμα.

**Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων**.

Στην περίπτωση μεταβίβασης εταιρικού ή εταιρικών μεριδίων από έναν ή περισσότερους εταίρους Ο.Ε. σε άλλον, με συνέπεια τη λύση της εταιρίας και συνέχιση της δραστηριότητας από τον εναπομείναντα εταίρο, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1103/1990:

**α.** Η μεταβίβαση εμπορικής εταιρίας ως σύνολο σε φυσικό πρόσωπο πριν από τη λύση της εταιρίας και κατά συνέπεια πριν από την είσοδό της σε εκκαθάριση, δεν αποτελεί παράδοση, δηλαδή δεν οφείλεται ΦΠΑ.

**β.** Στις μεταβιβάσεις μετοχών ή μεριδίων εταίρων δεν οφείλεται ΦΠΑ.

**γ.** Αντίθετα, οφείλεται ΦΠΑ εάν η μεταβίβαση γίνει κατά το στάδιο της εκκαθάρισης.

**Μεταβίβαση συνόλου ενεργητικού**(Ν.1892/1990, άρθρο 46α’)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και με βάση τα αναφερόμενα στην υπ’ αριθ. 1008293/447/ΠΟΛ.1103/18.5.1990 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ’ αριθ. 52/1990 γνωμοδότηση της συνέλευσης των προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, σχετικά με την έννοια της «μεταβίβασης αγαθών επιχείρησης ως συνόλου», δεν θεωρείται ως μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου η μεταβίβαση εμπορικής εταιρίας, ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, κατά το στάδιο της εκκαθάρισης αυτής, σε άλλη εταιρία.

Επίσης, από την ίδια ως άνω εγκύκλιο, καθώς και με την εγκύκλιο 10/1987, προκύπτει ότι η μεταβίβαση μόνο του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού επιχείρησης και όχι η μεταβίβαση του συνόλου των αγαθών μαζί με τις υποχρεώσεις αυτής, δεν εμπίπτει στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 5 του Ν.2859/2000 και κατά συνέπεια η μεταβίβαση αυτή θεωρείται ως παράδοση αγαθού και οφείλεται ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.2859/2000.

Επισημαίνεται ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 46α’ του Ν.1892/1990, ισχύουν μόνο αν δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), ο οποίος έχει ενσωματώσει τις κοινοτικές διατάξεις (6η Οδηγία) στο εθνικό μας δίκαιο.

**Εισφορά αγαθών για συμμετοχή σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου**.

Από τον συνδυασμό των άρθρων 2, 3 και 5 του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και όπως διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1103/1990, η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης με τη μορφή εισφοράς για συμμετοχή στην αύξηση κεφαλαίου, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την παρ. 4 του άρθρου 5 του Ν.2859/2000, είναι πράξη υπαγόμενη σε ΦΠΑ.

**V.2. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

**Η έννοια της φορολογητέας αξίας στο ΦΠΑ**

Φορολογητέα αξία, φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής του φόρου, είναι το ποσό πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη (παράδοση αγαθού, παροχή υπηρεσίας, ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού), προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που οφείλεται για την πράξη αυτή. Όσον αφορά τα αγαθά, η έννοια της φορολογητέας αξίας καταλαμβάνει τόσο τα καινούργια όσο και τα μεταχειρισμένα. Για λιανικές πωλήσεις που ο Φ.Π.Α. είναι ενσωματωμένος στην αξία, προκειμένου να διαχωριστεί η φορολογητέα βάση από το ποσό του Φ.Π.Α. εφαρμόζεται ο κανόνας της εσωτερικής υφαίρεσης, δηλαδή:

 

**Παράδειγμα:** Έστω η τιμή λιανικής πώλησης ενός καταναλωτικού αγαθού ότι είναι συνολικά €1.000,00 και ο συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 23%, τότε η φορολογητέα αξία βρίσκεται ως:

 

**Προσδιορισμός φορολογητέας αξίας**

Ως φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ορίζεται το αντάλλαγμα - αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή ή τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με τις όποιες επιβαρύνσεις του αγοραστή ή του λήπτη των υπηρεσιών, οι οποίες συνδέονται με την αντιπαροχή αυτή.

Ο γενικός κανόνας είναι ο παρακάτω:

 

Η έννοια της φορολογητέας αξίας αφορά τόσο τις συναλλαγές μετρητοίς όσο και τις συναλλαγές επί πιστώσει.

Η αντιπαροχή συνίσταται συνήθως μόνο σε χρήμα ή τουλάχιστον κατά κύριο λόγο σε χρήμα. Δεν είναι σπάνιο στις συναλλαγές το φαινόμενο της αντιπαροχής να αποτελείται εν όλω ή εν μέρει από πράγματα ή υπηρεσίες ή από πράγμα και υπηρεσίες ταυτόχρονα. Η φορολογητέα αξία πάντως αποτιμάται σε χρήμα. Για παράδειγμα το εκθλιπτικό δικαίωμα που εισπράττουν οι ελαιοτριβείς ως αμοιβή σε είδος για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς ελαιοπαραγωγούς υπάγεται σε Φ.Π.Α. σην κανονική αξία δηλαδή στη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του ελαιολάδου.

Η φορολογητέα αξία υπολογίζεται σε χρήμα ακόμα και αν δεν υπάρχει καθόλου αντιπαροχή, όπως στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών.

**Παράδειγμα**. Ο έμπορος αυτοκινήτων ΑΛΦΑ πωλεί στον ιδιώτη ΒΗΤΑ ένα καινούργιο αυτοκίνητο και σε αντάλλαγμα λαμβάνει €8.000,00 και το παλαιό αυτοκίνητο του ΒΗΤΑ. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας της παράδοσης του ΑΛΦΑ προς τον ΒΗΤΑ, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η συνολική αντιπαροχή του ΒΗΤΑ, δηλαδή το χρηματικό ποσό των €8.000,00 και η αξία του παλαιού αυτοκινήτου. Αν το παλαιό αυτοκίνητο έχει αξία π.χ. €2.000,00, τότε η φορολογητέα αξία της παράδοσης ανέρχεται στο ποσό των €10.000,00 (=€8.000,00+€2.000,00) επί του οποίου οφείλεται και ο Φ.Π.Α.

**Παραδείγματα**

**Φορολογητέα αξία εφημερίδων και περιοδικών**

Στις παραδόσεις εφημερίδων και περιοδικών από εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις που η διανομή τους γίνεται μέσω πρακτορείων διανομής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης των εφημερίδων και περιοδικών, χωρίς Φ.Π.Α..

Οι επιχειρήσεις που μεσολαβούν στη διάθεση των εφημερίδων και περιοδικών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. την παράδοσή τους και κατά συνέπεια οι προμήθειες αυτών δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., έχουν όμως δικαίωμα να εκπίπτουν το Φ.Π.Α. των εισροών που επιβαρύνει τα γενικά τους έξοδα και τα αγαθά επένδυσής τους.

**Άσκηση 1**η

Η τιμή λιανικής ενός περιοδικού είναι €2,00. Ο συντελεστής Φ.Π.Α. 6,5% και οι προμήθειες των διανομέων είναι 26%. Να υπολογιστεί η φορολογητέα αξία.

Η φορολογητέα αξία υπολογίζεται ως:

|  |  |
| --- | --- |
| Φορολογητέα αξία |   |
| Αναλογών Φ.Π.Α 1,88×6,5% | 0,12 |
| Τελική τιμή χωρίς Φ.Π.Α. 2 - 0,12 | 1,88 |
| Ποσοστό πρακτορείων κλπ 1,88×26% | 0,49 |

**Άσκηση 2**η

Το περιοδικό COLD DOC διανέμεται ταχυδρομικά με ετήσια συνδρομή €25,00 με συντελεστή Φ.Π.Α. 6,5%. Η προμήθεια των προσώπων που εισπράττουν τις συνδρομές είναι 20%. Να βρεθεί η φορολογητέα αξία.

Λύση

|  |  |
| --- | --- |
| Φορολογητέα αξία 25 × | 23,47 |
| Φ.Π.Α. 23,47 × 6,5% | 1,53 |
| Σύνολο | 25,00 |

**Φορολογητέα αξία στις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων**

Οι μεταβιβάσεις αυτοκινήτων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. είναι:

α. Η μεταβίβαση από πρόσωπο που έχει αντικείμενο εργασιών την εμπορία αυτοκινήτων

β. Η μεταβίβαση Ι.Χ. φορτηγών και λεωφορείων από πρόσωπο, για το οποίο τα μεταβιβαζόμενα φορτηγά ή λεωφορεία αποτελούν πάγια στοιχεία της επιχείρησής του.

γ. Η μεταβίβαση αυτοκινήτων Δ.Χ. τα οποία αποχαρακτηρίστηκαν πριν από τη μεταβίβασή τους

δ. Η μεταβίβαση γενικά αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, που γίνεται πριν τον εκτελωνισμό τους, με εξαίρεση τις πωλήσεις σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα από τους δασμούς και λοιπούς φόρους που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή.

Για να προστεθεί Φ.Π.Α. στις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων οχημάτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, θα πρέπει η μεταβίβαση να γίνεται από πρόσωπο, που είναι υποκείμενο σε Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. αποδίδεται στο δημόσιο στην περίπτωση (α) με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης της επιχείρησης, ενώ στις υπόλοιπες περιπτώσεις (β - δ) με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

**Φορολογητέα αξία στα υλικά συσκευασίας**

Η αξία των μη επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας προστίθεται στην αξία των αγαθών και φορολογείται με τον συντελεστή Φ.Π.Α. του περιεχόμενου.

Όταν τα υλικά συσκευασίας επιστρέφονται, η επιχείρηση έχει τις εξής δυνατότητες:

α. να αναγράφει στο εκδιδόμενο παραστατικό, ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία του περιεχόμενου και της συσκευασίας και, στην περίπτωση αυτή, η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

β. να μη αναγράφει Φ.Π.Α. για το μέρος της αξίας των ειδών συσκευασίας. Στην περίπτωση αυτή θα οφείλεται Φ.Π.Α. στην μη επιστρεφόμενη αξία της συσκευασίας.