



ΤΕΙ Κρήτης
Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ
ΚΑΙ Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ**



ΠΑΡΑΣΥΡΗ ΜΑΛΑΜΑΤΕΝΙΑ Α.Μ. 9982

ΣΠΥΡΙΔΑΚΗ ΜΑΡΙΑ Α.Μ. 9983

ΣΤΑΓΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΑ Α.Μ. 9628

ΠΑΠΑ ΚΑΤΕΡΙΝΑ Α.Μ. 9615

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΓΑΡΕΦΑΛΑΚΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2016

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	6
ABSTRACT.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	9
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ Ε.Ε.....	9
1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	9
1.2 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	11
ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	11
2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΠΑ.....	11
2.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.	11
2.3 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	12
2.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΦΠΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	13
2.4.1 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	13
2.4.2 ΠΩΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΕΙ Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	14
2.5 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	20
ΚΩΔΙΚΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	20
3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ.....	20
✓ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΠΑ.....	20
✓ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ.....	20
✓ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ.....	21
✓ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ.....	21
✓ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ.....	23
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	27
✓ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ.....	27
✓ ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	28
✓ ΑΚΥΡΩΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ.....	29
✓ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	29
3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.....	31

➤ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	31
➤ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	35
➤ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	37
➤ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ	39
➤ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	40
3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΠΑ	45
➤ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	46
ΠΡΟΣΤΙΜΑ	47
➤ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ	47
3.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ.....	53
➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ	53
➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ	58
➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ, ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ 59	
➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	62
➤ ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ.....	63
➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ ...	65
➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	67
3.5 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	67
• ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	67
ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΓΙΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	68
ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	73
• ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	74
• ΑΣΚΗΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	79
• ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΦΠΑ.....	80
• ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	85
3.6 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΟΥ ΦΠΑ	92
3.6.1. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	92
3.6.2. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΑΠΟΡΡΙΜΑΤΩΝ.....	95
3.6.3. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ.....	97
3.6.4. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤ'ΑΠΟΚΟΠΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α.....	98
3.6.5. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΓΡΟΤΩΝ	100
3.6.6. ΑΓΡΟΤΕΣ, ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ.....	105
3.6.7. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	106

3.6.8. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΚΑΠΝΩΝ	109
3.6.9. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΔΙΔΟΥΝ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ, ΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗΣ Η ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	112
3.6.10. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΔΗΜΟΠΡΑΣΙΑ	119
3.6.11. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΧΡΥΣΟΥ.....	121
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	123
ΕΝΤΥΠΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ	123
4.1 ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. (Φ2) ΚΑΙ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ	123
ΝΕΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	137
4.2. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. (Φ1) ΚΑΙ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ	140
4.3. ΔΗΛΩΣΗ INTRASTAT ΚΑΙ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ	145
4.4 ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ	153
ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ (Φ4) & ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ (Φ5) Η ΠΙΝΑΚΑΣ LISTING (Έντυπο 047-Φ.Π.Α.)	153
4.5 ΣΥΣΤΗΜΑ VIES (VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM)	160
4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ:	162
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	171

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας

Κ. Γαρεφαλάκη Αλέξανδρο, για την πολύτιμη βοήθεια και

καθοδήγηση που μας προσέφερε.

Θα θέλαμε επίσης να ευχαριστήσουμε στους

γονείς μας,

οι οποίοι στήριξαν τις σπουδές μας φροντίζοντας

για την καλύτερη δυνατή μόρφωση μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ανάπτυξη των οικονομικών σχέσεων της χώρας μας με τα κράτη – μέλη της Ε.Ε., επέβαλαν την ανάγκη εκσυγχρονισμού και προσαρμογής του όλου φορολογικού μας συστήματος με εκείνα τα συστήματα φορολογίας που ισχύουν στα λοιπά κράτη – μέλη της Ένωσης. Η καθιέρωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) από 1/1/1987 αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα εκσυγχρονισμού του τομέα της έμμεσης φορολογίας. Ως έμμεσος φόρος, επιβάλλεται σε όλους ανεξαρτήτως του εισοδήματος και αφορά τους καταναλωτές στο εσωτερικό της χώρας. Πρόκειται για φόρο που καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της εμπορίας των αγαθών και υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους.

Ο σημερινός λογιστής εκτός από τα σύγχρονα συστήματα λογιστικής, θα πρέπει ακόμα να γνωρίζει και όλα τα θέματα που σχετίζονται με την φοροτεχνική ακόμα και την εργατική νομοθεσία, στοιχεία αναγκαία για να καταστεί απαραίτητο και πολύτιμο στέλεχος της επιχείρησης που εργάζεται.

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία καταβλήθηκε προσπάθεια με σκοπό να συνδεδασθεί η λογιστική θεωρία με τους κανόνες φορολογικής νομοθεσίας που αφορούν τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Η εργασία αυτή συνδιάζει πρακτικά αλλά και σε βάθος όλα τα παραπάνω θέματα που σχετίζονται με την λογιστική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α. και την επιρροή του στην ελληνική οικονομία, καθώς επίσης και την κατανόηση των διατάξεων του κώδικα Φ.Π.Α., όπως έχει διαμορφωθεί σήμερα, μέσα από την παράθεση και το σχολιασμό της υφιστάμενης νομοθεσίας, με αναλυτικά παραδείγματα και συμπλήρωση εντύπων.

ABSTRACT

The strengthen of our country's economic relations with other countries-members of the European Union led to the urgent need of modernization and adjustment of our country's tax system so it could be suitable with the tax systems that are applied in the other countries-members of the European Union. The establishment of the Value Added Tax (VAT) in 1/1/1987 was a big step to modernize the indirect taxation sector. An indirect taxation is applied to every consumer regardless the income in the internal of Greece. It is a tax that is paid by installments in every stage of the production process and the commerce of commodities and is calculated as the difference between the delivery value and the acquisition value.

Today's accountant not only needs to acknowledge the current international accounting standards but also the accounting regulation and labor legislation, which is determining knowledge of today's executive business members.

At this thesis was tried to combine the accounting theory with the standards of the accounting legislation in regard of the VAT. This paper connects practically all the above issues that associate to the accounting handling of VAT and its influence in Greek economy, as well as the understanding of the provisions of today's VAT code by quoting and commenting the present legislation with examples.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) είναι ένας έμμεσος φόρος που πρωτοεφαρμόστηκε στην Ελλάδα την 1/1/1987, και είχε ως συνέπεια την κατάργηση ή και την ενοποίηση πολλών άλλων. Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. ήταν αναγκαία, γιατί το προηγούμενο σύστημα ήταν πολύπλοκο και διάτρητο, αλλά παράλληλα ήταν μια υποχρέωση της Ελλάδας να εναρμονιστεί με το κοινό ευρωπαϊκό σύστημα των εμμέσων φόρων. Ο φόρος αυτός επιβαρύνει την εγχώρια κατανάλωση και επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Το σύστημα του Φ.Π.Α., ενώ έχει πολλά καλά χαρακτηριστικά και πλεονεκτήματα έναντι του προηγούμενου συστήματος, εν τούτοις η απόδοση του δεν ήταν εκείνη που όλοι ανέμεναν. Παρατηρείται μεγάλης έκτασης απώλεια εσόδων και γι' αυτό σημειώνεται κάθε χρόνο απόκλιση μεταξύ προϋπολογισθέντων-πραγματοποιηθέντων μεγεθών με εξαίρεση τον πρώτο χρόνο εφαρμογής. Αυτό συνέβη γιατί οι φορολογούμενοι δεν είχαν εξοικειωθεί με τον νέο φόρο και τις μεθόδους φοροδιαφυγής και η αύξηση των τιμών από την εισαγωγή του Φ.Π.Α. οδήγησε στην αύξηση της φορολογικής βάσης.

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία γίνεται εκτενής αναφορά των διατάξεων του κώδικα Φ.Π.Α. όπως έχει διαμορφωθεί σήμερα με αναλυτικά παραδείγματα και την συμπλήρωση εντύπων.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην εξέλιξη του Φ.Π.Α. στα κράτη – μέλη της Ε.Ε., καθώς και την καθιέρωση του στην Ελλάδα στις 1/1/1987 με τον Ν. 1642/1986.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται ο ορισμός του Φ.Π.Α. ως έμμεσος φόρος κατανάλωσης και η λειτουργία του. Επιπλέον, αναφέρονται τα γενικότερα χαρακτηριστικά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), τα πλεονεκτήματα που επιφέρει, καθώς και τα μειονεκτήματα της επιβολής του.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται εκτενής αναφορά στον κώδικα του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). Πιο συγκεκριμένα αναλύεται το πεδίο εφαρμογής του, οι φορολογικές πράξεις, οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις με τον Ν. 4337/2015 καθώς και η επιβολή των προστίμων. Επιπλέον αναφερόμαστε στις απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. συναλλαγές, στις τυχόν εκπτώσεις και επιστροφές του φόρου καθώς επίσης και στις απαραίτητες διενέργειες που πρέπει να γίνουν αντίστοιχα. Στο τέλος αυτού του κεφαλαίου περιγράφονται ένα - ένα τα ειδικά καθεστώτα του Φ.Π.Α. και τρόπος ένταξης των επιχειρήσεων σε αυτά.

Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο συμπεριλαμβάνονται τα έντυπα του Φ.Π.Α. καθώς και ο τρόπος συμπλήρωσης τους, μαζί με ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα μιας επιχείρησης για την κατανόησή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ Ε.Ε

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση ο ΦΠΑ είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε από το παράγωγο δίκαιο του κοινοτικού δικαίου στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το 1957 διορίζεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark για να υπάρξει μια ενιαία εναρμόνιση ως προς το ΦΠΑ ανάμεσα στα κράτη-μέλη της ΕΟΚ. Η επιτροπή αυτή επέλεξε να καταργηθούν οι εσωτερικοί φόροι και να αντικατασταθούν με ένα ενιαίο φόρο που μέχρι τότε εφάρμοζε μόνο η Γαλλία. Η υλοποίηση των προτάσεων ξεκίνησε στις 11 Απριλίου του 1967 με την έκδοση από το τότε Συμβούλιο Υπουργών των δύο πρώτων οδηγιών (ντιρεκτίβες), 62/227/ΕΟΚ και 67/228/ΕΟΚ, με τις οποίες καθιερώθηκε ο ΦΠΑ ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη-μέλη. Αυτές καθιέρωσαν και τις αρχές του ΦΠΑ (αντικείμενα-πράξεις, υπόχρεους, συντελεστές, βεβαιώσεις κ.λπ.). Η εισαγωγή του ΦΠΑ, βάσει των παραπάνω, ολοκληρώθηκε σταδιακά το 1973.

Δέκα χρόνια μετά την έκδοση της 2ης οδηγίας, στις 11 Μαΐου του 1977 εκδόθηκε η 6η οδηγία (77/388/ΕΟΚ) η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον ΦΠΑ μέχρι και το λιανικό εμπόριο. Η οδηγία αυτή έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από τις 1 Ιανουαρίου του 1978, πλην όμως δύο μόνο κράτη-μέλη, το Βέλγιο και η Αγγλία που είχαν συμμορφωθεί. Η 6η αυτή οδηγία είναι και η σπουδαιότερη κοινοτική πράξη βάσει της οποίας ρυθμίστηκε αρχικά ο ΦΠΑ ως κοινό φορολογικό σύστημα στην ΕΕ, αλλά και για όλες τις νεότερες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις. Έτσι το Συμβούλιο Υπουργών με την 7η οδηγία (78/558/ΕΟΚ) παρέτεινε την προθεσμία εφαρμογής για ένα χρόνο ακόμη. Τελικά οι τελευταίες χώρες-μέλη, η Γερμανία και το Λουξεμβούργο εφάρμοσαν τον ΦΠΑ στις 1 Ιανουαρίου του 1980. Ο ομοιόμορφος υπολογισμός του φόρου απ' όλα τα κράτη-μέλη καθώς και ο υπολογισμός ενός κοινού ποσοστού επ' αυτού αποτελούν τα βασικότερα στοιχεία στη χρηματοδότηση του κοινοτικού προϋπολογισμού, και αυτός είναι ο λόγος που παρακολουθείται ιδιαίτερα η εφαρμογή του στα κράτη-μέλη.

1.2 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας εισήχθη και εφαρμόστηκε στην Ελλάδα στις 01/01/1987 με το Ν. 1642/1986 ύστερα από απόφαση του τότε υπουργού Οικονομικών Δημήτρη Τσοβόλα, αντικαθιστώντας πλήθος άλλων έμμεσων φόρων (χαρτόσημο, φόρος κύκλου εργασιών, φόροι πολυτέλειας κ.λπ.). Η εισαγωγή του Φ.Π.Α.

στη χώρα μας αποτελεί μια από τις μεγαλύτερες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έγιναν στην Ελλάδα κατά την μεταπολεμική περίοδο. Έπρεπε να είχε πραγματοποιηθεί την 1η Ιανουαρίου 1984, επειδή όμως η εφαρμογή του εν λόγω φόρου την ημερομηνία αυτή θα προσέκρουε σε δυσκολίες τεχνικού χαρακτήρα τόσο για την Διοίκηση, όσο και για τους υποκείμενους στο φόρο φορολογούμενους, η Ελλάδα ζήτησε και πήρε τρίχρονη αναβολή για την εφαρμογή του στις 1^η Ιανουαρίου 1987. Ο συντελεστής του ήταν 6% για είδη λαϊκής κατανάλωσης, 18% για υπηρεσίες και 36% για είδη πολυτελείας. Για ένα μικρό χρονικό διάστημα η εφαρμογή του προκάλεσε αρρυθμία στην αγορά. Ο ΦΠΑ θεωρείται έμμεσος φόρος, επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την Ελλάδα εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου. Ονομάζεται ΦΠΑ επειδή υπολογίζεται στην αξία που προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στην διαφορά ανάμεσα στην αξία παράδοσης των αγαθών και στην αξία κτήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΦΠΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, ο οποίος αποδίδεται από τον υπόχρεο που ορίζεται από τον νόμο, σε βάρος του αντισυμβαλλομένου, και ο οποίος καταβάλλεται τμηματικά, σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας και της εμπορίας αγαθών. Οι πράξεις οι οποίες υπάγονται στο Φ.Π.Α. είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εφόσον παρέχονται στην Ελληνική επικράτεια, με κάποιο αντάλλαγμα, καθώς επίσης και η εισαγωγή αγαθών από ξένες χώρες, εφόσον μεταβιβάζεται η κυριότητα των αγαθών.

Γενικά, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα.

Από το Φ.Π.Α. εξαιρούνται το Δημόσιο καθώς και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), μόνο όμως για τις πράξεις τους ως δημόσια εξουσία. Τέτοια παραδείγματα είναι τα Υπουργεία, οι Νομαρχίες και οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, οι οποίοι δεν επιβάλλουν στους πολίτες Φ.Π.Α. για τις υπηρεσίες που τους παρέχουν.

2.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. παρουσιάζει σε σχέση με τους φόρους που αντικατέστησε τα εξής πλεονεκτήματα:

1. Ο φόρος είναι ουδέτερος, καθώς δεν συγκεντρώνει τη φορολογική επιβάρυνση σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, όπως συμβαίνει με τους φόρους κατανάλωσης στα στάδια της παραγωγής, του χονδρικού εμπορίου και του λιανικού εμπορίου, αλλά την κατανέμει σε όλα τα στάδια. Ο φόρος είναι επίσης ουδέτερος και όσον αφορά τις διεθνείς συναλλαγές. Αυτό συμβαίνει γιατί επιβαρύνει το ίδιο τα εισαγόμενα αγαθά και απαλλάσσει τις εξαγωγές. Ιδιαίτερα όσον αφορά τις εξαγωγές ο ΦΠΑ επιτρέπει την πλήρη φορολογική του απαλλαγή και επιβάλλεται με βάση την αρχή της χώρας προορισμού. Αν ο φόρος επιβάλλεται με βάση την αρχή της χώρας προέλευσης και υπάρχουν μεταξύ των συναλλασσόμενων χωρών διαφορές στην φορολογική μεταχείριση, μεταξύ εισαγόμενων και εγχωρίων παραγόμενων προϊόντων με αποτέλεσμα να επηρεάζει το εμπορικό ισοζύγιο των χωρών. Με τον τρόπο αυτό, αποφεύγεται η διατάραξη των όρων ανταγωνισμού του εμπορίου και συναλλαγών, καθεστώς που προβλέπεται και από το Άρθρο 9 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας από τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας που διέρχεται ένα αγαθό,

καθώς επίσης και από τις ενδιάμεσες διαβιβάσεις αγαθών από τον παραγωγό στον τελικό καταναλωτή.

2. Η υποχρέωση των συναλλασσόμενων να αναγράφουν χωριστά από την τιμή το ποσό του φόρου (ΦΠΑ) στα εκδιδόμενα στοιχεία αποτρέπει την πυραμιδοποίηση με την προϋπόθεση ότι ο ΦΠΑ καλύπτει όλα τα στάδια παραγωγής και διανομής και διευκολύνει την πλήρη μετακύλιση του στους καταναλωτές. Επομένως, η κατανομή των φορολογικών βαρών γίνεται σύμφωνα με τη θέληση της Φορολογούσα Αρχής, χωρίς να ευνοούνται ορισμένοι καταναλωτές (π.χ. αυτοί που έχουν ισχυρή προτίμηση για αγαθά, των οποίων η παραγωγή και η διανομή διέρχεται από λίγα στάδια) σε βάρος άλλων.
3. Ενθαρρύνει τις επενδύσεις γιατί οι παραγωγοί μπορούν να προμηθεύονται τα κεφαλαιουχικά αγαθά χωρίς καμία φορολογική επιβάρυνση αφού είναι δυνατή η εκτίμηση του ακριβούς ποσού του φόρου που είναι ενσωματωμένο στην τιμή πώλησης.
4. Ενισχύει την ανταγωνιστικότητα των προϊόντων στις διεθνείς αγορές γιατί επιστρέφεται στους εξαγωγείς το ακριβές ποσό του φόρου με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα εξαγόμενα προϊόντα και έτσι τα προϊόντα γίνονται φθηνότερα.
5. Συμβάλει στην οικονομική ανάπτυξη με τη μη φορολόγηση των επενδύσεων οι οποίες απαλλάσσονται με τη μέθοδο της έκπτωσης ή επιστροφής φόρου τη πλήρη αποφορολόγηση των εξαγωγών (με έκπτωση ή επιστροφή φόρου) ώστε τα ελληνικά προϊόντα να γίνονται πιο ανταγωνιστικά στις διεθνείς αγορές. ²
6. Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα.

2.3 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, όμως, εμφανίζει και μια σειρά από μειονεκτήματα, τα οποία είναι τα εξής:

1. Είναι ιδιαίτερα περίπλοκο και σημαντικό αν ληφθεί υπόψη ότι ο φόρος αυτός είναι ευρείας εφαρμογής. Έτσι, δημιουργεί διαχειριστικά προβλήματα στους φορολογούμενους και ιδιαίτερα στις μικρές επιχειρήσεις που δεν έχουν επαρκή λογιστική οργάνωση, αλλά και στις φορολογικές αρχές. Τα προβλήματα αυτά αυξάνουν όσο αυξάνει ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται για την τήρηση των λογιστικών και τις αγορές και πωλήσεις που πρέπει να τηρούνται χωριστά για κάθε φορολογικό συντελεστή.
2. Ένα ακόμα σημαντικό μειονέκτημα του φόρου είναι ότι δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά ως μέσο άσκησης κοινωνικοοικονομικής πολιτικής, μέσω εξαιρέσεων ανάλογα με το βαθμό πολυτελείας των αγαθών. Το

παράδοξο αυτό φαινόμενο εξηγείται ως εξής: αν η εξαιρούμενη επιχείρηση βρίσκεται σε κάποιο ενδιάμεσο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, οι αγοραστές των προϊόντων της δεν θα μπορούν να εκπέσουν το φόρο που έχει καταβληθεί στα προηγούμενα στάδια και έχει ενσωματωθεί στην τιμή με συνέχεια το προϊόν να γίνεται ακριβότερο.

- 3.** Τέλος, ένα ακόμη μειονέκτημα του Φ.Π.Α. είναι η ιδιότητά του ως έμμεσος φόρος, καθώς μεταξύ του καταναλωτή, που τελικά πληρώνει τον φόρο, και της Υπηρεσίας Φ.Π.Α. μεσολαβεί ο επιχειρηματίας/πωλητής (υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο), ο οποίος εισπράττει το φόρο από τους πελάτες του και τον αποδίδει στο δημόσιο ταμείο. Οι έμμεσοι φόροι αποτελούν σημαντική πηγή εσόδων για το κράτος. Θεωρούνται, όμως, ως "κοινωνικά άδικοι", επειδή τα άτομα με χαμηλό εισόδημα επιβαρύνονται με το ίδιο ποσό φόρου, όπως και τα άτομα με υψηλό εισόδημα.

2.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΦΠΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

2.4.1 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α

Σε μια επιχείρηση ο Φ.Π.Α. λειτουργεί με τον εξής τρόπο :

- 1)** Η επιχείρηση παραλαμβάνει από τους προμηθευτές της κάποια τιμολόγια, τα οποία αφορούν αγορές που έχει κάνει από αυτούς και στα οποία αναγράφεται χωριστά η αξία των αγορών και η αξία του Φ.Π.Α.
- 2)** Η ίδια επιχείρηση, εκδίδει στους πελάτες της τιμολόγια στα οποία αναγράφεται η αξία των αγαθών που τους χρεώνει και η αξία του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις συγκεκριμένες πωλήσεις.
- 3)** Η επιχείρηση λοιπόν έχει εισπράξει ένα ποσό Φ.Π.Α. από τους πελάτες της, βάση των πωλήσεών της, και έχει πληρώσει ένα Φ.Π.Α. στους προμηθευτές της, βάση των αγορών της. Καλείται λοιπόν να αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. που πλήρωσε, το Φ.Π.Α. που εισέπραξε και τη διαφορά θα πρέπει να την αποδώσει στο Δημόσιο.

Παράδειγμα 1. Λειτουργίας του Φ.Π.Α.

Υποθέτουμε ότι ο συντελεστής Φ.Π.Α. για τα προϊόντα που εμπορεύεται η επιχείρηση Α είναι 23% και τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας.

- Κατά τη διάρκεια του 1ου μήνα 2015 αυτή πουλάει εμπορεύματα αξίας 10.000€. Στην τιμή αυτή των εμπορευμάτων έχει υπολογίσει και έχει εισπράξει Φ.Π.Α. 2.300€ με 23%.

- Κατά την ίδια περίοδο έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 8.000€ για τα οποία υπολογίστηκε από τους προμηθευτές της Φ.Π.Α. 23%, δηλαδή 1.840€. Η επιχείρηση αυτή πρέπει να καταβάλει στο δημόσιο για το μήνα αυτό Φ.Π.Α. 460€ ($2.300 - 1.840 = 460$ €) με περιοδική δήλωση που θα την υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ μέχρι 20.2.15.

2.4.2 ΠΩΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΕΙ Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

54.00 ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ

Χρεώνεται (απαίτηση της επιχείρησης κατά του Δημοσίου):	Πιστώνεται (υποχρέωση της επιχείρησης προς το Δημόσιο):
➤ Με το ΦΠΑ επί: ✚ Αγορών ✚ Εισαγωγών ✚ Λήψης υπηρεσιών ✚ Δαπανών Εφόσον για τις οικείες πράξεις παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, αλλιώς Ο ΦΠΑ θα περιληφθεί στο κόστος των στοιχείων ή υπηρεσιών και θα καταχωρηθεί στον οικείο λογαριασμό. ➤ Με το ΦΠΑ επί: ✚ Των αποθεμάτων που μετατάσσονται από το ένα καθεστώς στο άλλο. ✚ Των εκπτώσεων στους πελάτες με πιστωτικά τιμολόγια. ✚ Των επιστροφών πωλήσεων και ειδών συσκευασίας. ➤ Με τον ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (πλασματική αξία). ➤ Με τον αποδιδόμενο στο Δημόσιο Φόρο (διαφορά οφειλόμενου και απαιτητού φόρου).	➤ Με το ΦΠΑ επί: ✚ Πωλήσεων ✚ Παροχή υπηρεσιών ✚ Αυτοπαράδόσεων ✚ Αυτοπαροχής υπηρεσιών ➤ Με τον ΦΠΑ ✚ των εκπτώσεων των προμηθευτών ✚ των επιστροφών αγορών και ειδών συσκευασίας. ➤ Με τον επιστρεφόμενο στην επιχείρηση ΦΠΑ από οποιαδήποτε αιτία. ➤ Με τον ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (πλασματική αξία).

Χρεωστικό Υπόλοιπο: Υποχρέωση απόδοσης φόρου στο Δημόσιο.

Πιστωτικό Υπόλοιπο: Δικαίωμα έκπτωσης φόρου από το ΦΠΑ εκρών επόμενων μηνών.

Παράδειγμα 2. Λειτουργίας του Φ.Π.Α. σε βιβλία Γ' κατηγορίας

Για την κατανόηση της λειτουργίας του Φ.Π.Α. και της παρακολούθησης του σας παραθέτουμε τις ακόλουθες ημερολογιακές εγγραφές:

- ✓ 1/1 αγορά μετρητοίς ανταλλακτικών αξίας 200€ με Φ.Π.Α. 23% δηλ. 46€.
- ✓ 3/1 εξόφληση λογαριασμού Ο.Τ.Ε. 150€ με Φ.Π.Α. 34,5€.
- ✓ 4/1 αγορά μετρητοίς διάφορων μικροποσοτήτων αναλωσίμων υλικών αξίας 260€ με Φ.Π.Α. 23% δηλ. 59,80€.
- ✓ 10/1 η επιχείρηση πωλάει προϊόντα αξίας 2.000€ πλέον ΦΠΑ 23% δηλ. 460€, στον Α με Τ.Δ.Α. Νο.123, το μισό τοις μετρητοίς και το υπόλοιπο με πίστωση.
- ✓ 31/1 σύνολο πωλήσεων προϊόντων μηνός όλες επί πίστωση 36.000,00€ με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% δηλ. 8.280,00€.

-----1/01/2015-----	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
26.10 Αγορές χρήσεως με 23%	200,00	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ		
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.2504 ΦΠΑ αγορών εισροών (λοιπών αγορών λογ. 25-26-28) με 23%	46,00	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		246,00
Αγορά ανταλλακτικών τιμ. Νο 1		
-----3/01/2015-----		
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
62.03 Τηλεπικοινωνίες		
62.03.00 τηλεφωνικά	150,00	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ		
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.2904 ΦΠΑ εισροών (εξόδων) με 23%	34,50	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		184,50
Πληρωμή ΟΤΕ απόδειξη Νο 2		
-----4/01/2015-----	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ		
25.05 Διάφορα αναλώσιμα υλικά		
25.05.01 Αγορές χρήσεως 23%	260,00	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ		
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.2504 ΦΠΑ εισροών		

(λοιπών Αγορών των λογ. 25-26-28) με 23%	59,80	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		319,80
Αγορά διαφόρων αναλωσίμων τιμ. Νο 3		
-----10/01/2015-----		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	2.460	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00.000 Α		
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
71.00 Πωλήσεις προϊόντων 23%		2.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ		
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.71023 ΦΠΑ εκροών		
(πωλήσεων προϊόντων)με 23%		460
Πωλήσεις προϊόντων με Τ.Δ.Α. Νο 123		
-----31/01/2015-----		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	44.280	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		
71.00 Πωλήσεις προϊόντων 23%		36.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ		
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.7104 ΦΠΑ εκροών		
(πωλήσεων προϊόντων)με 23%		8.280
Σύνολο πωλήσεων Ιανουαρίου		

Παράδειγμα 3.Λειτουργίας του Φ.Π.Α. σε βιβλία Β' Κατηγορίας

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων ενός συνεργείου αυτοκινήτου είχε τις εξής κινήσεις:

- Χονδρικές πωλήσεις 60.000€ με ΦΠΑ 23%
- Στα νησιά Αιγαίου χονδρικές πωλήσεις 9.000€
- Έσοδα από παροχή υπηρεσιών 11.000€ με ΦΠΑ 23%
- Έξοδα από επισκευή 5.000€ με ΦΠΑ 23%
- Αγορές εμπορευμάτων 40.000€ με ΦΠΑ 23%
- Αγορές παγίων 3.000€ με ΦΠΑ 23%
- Δαπάνη για ΟΤΕ 90€ με ΦΠΑ 23%

Το πιστωτικό υπόλοιπο του προηγούμενου τριμήνου ήταν 1.500€.

ΕΣΟΔΑ – ΕΚΡΟΕΣ

- Χονδρ. Πωλ. $60.000 \times 23\% = 13.800\text{€}$
- Νησιά Αιγαίου χονδ. Πωλ. $9.000 \times 16\% = 1.440\text{€}$
- Έσοδα από παροχή $11.000 \times 23\% = 2.530\text{€}$

Σύνολο εκρρών 17.770€

ΕΞΟΔΑ – ΕΙΣΡΟΕΣ

- Έξοδα από επισκευή $5.000 \times 23\% = 1.150\text{€}$
- Αγορές εμπορευμάτων $40.000 \times 23\% = 9.200\text{€}$
- Αγορές παγίων $3.000 \times 23\% = 690\text{€}$
- Δαπάνη για ΟΤΕ $90 \times 23\% = 20.70\text{€}$

Σύνολο εισροών 8.060,70€

Συμπεραίνουμε ότι:

ΦΠΑ εσόδων – ΦΠΑ εξόδων = $17.770 - 8.060,70 = 9.709,30\text{€}$

$9.709,30 - 1.500 = 8.209,30\text{€}$ χρεωστικό υπολοιπό

Άρα η επιχείρηση οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο 8.209,30€

2.5 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ

➤ Είναι ο φόρος του Κράτους

1. Στα σύγχρονα Κράτη ο φόρος αποτελεί την κύρια τακτική και κανονική πηγή εσόδων, δια των οποίων αυτά καλύπτουν τις κάθε φύσης δαπάνες τους, που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των υπηρεσιών, που προσφέρουν, ως εκ το προορισμό τους, στους πολίτες τους. Φόρος δεν είναι η αναγκαστική παροχή των πολιτών προς το Κράτος, η οποία επιβάλλεται μονομερώς απ' αυτό στους πολίτες του, χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την εκπλήρωση των κρατικών σκοπών.
2. Στους φόρους του Κράτους, κατά την προεκτεθείσα έννοια, εμπίπτει αναμφιβόλως και ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Αυτό προκύπτει και από την διάταξη του άρθρου 1 περί Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, η οποία ορίζει, ότι επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, φόρος με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας». Ο φόρος αυτός εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό του Κράτους με ίδιο κωδικό αριθμό εσόδου.

➤ Είναι φόρος έμμεσος

Κατά το υπάρχον σύστημα φορολογίας, οι φόροι διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους. Βάσει του φορολογικού κριτηρίου, άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται επί περιουσιακών στοιχείων, τα οποία έχουν διαρκή χαρακτήρα (π.χ. μισθώματα ακινήτων, κέρδη επιχειρήσεων κ.λ.π.), ενώ έμμεσοι είναι αυτοί, που πλήττουν τις καταρτιζόμενες πράξεις ή συναλλαγές, συμπτωματικές ή μεταβατικές. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας κατατάσσεται αναμφιβόλως στους έμμεσους φόρους, επειδή δι' αυτού πλήττονται οι πράξεις και συναλλαγές, που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου αυτού.

➤ Είναι φόρος πραγματικός

Οι φόροι, εκτός από την διάκριση τους σε άμεσους και έμμεσους, διακρίνονται σε προσωπικούς και πραγματικούς.

Προσωπικός είναι ο φόρος, ο οποίος υποβάλλει σε φορολογία το πρόσωπο του φορολογούμενου, ενώ πραγματικός είναι ο φόρος, ο οποίος υποβάλει σε φορολογία όχι το πρόσωπο του φορολογούμενου, αλλά ορισμένο πράγμα ή αντικείμενο, λαμβανόμενο καθ' εαυτό, άσχετα με το πρόσωπο του φορολογούμενου. Ο πραγματικός φόρος, σε αντίθεση με τον προσωπικό, λαμβάνει υπόψη μόνο τη φορολογητέα ύλη, χωρίς να υπεισέρχεται στους υπολογισμούς του φόρου η προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι αναμφισβήτως φόρος πραγματικός, κατά την προεκτεθείσα έννοια, γιατί επιβάλλεται αντικειμενικά στις πράξεις και στις συναλλαγές, που αποτελούν το αντικείμενο του φόρου αυτού, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου.

➤ Είναι φόρος αναλογικός

Οι φόροι διακρίνονται επίσης, εκτός άλλων, σε αναλογικούς και προοδευτικούς. Αναλογικός είναι ο φόρος, κάθε φορά η φορολογητέα ύλη (φορολογικό αντικείμενο) υποβάλλεται σε ένα σταθερό ποσοστό, δηλαδή, ο φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη. Αντίθετα, προοδευτικός είναι ο φόρος, κάθε φορά που η φορολογητέα ύλη (φορολογικός συντελεστής) υποβάλλεται σε ποσοστό φορολογίας αυξανόμενο, όσο αυξάνει η φορολογητέα ύλη, δηλαδή ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι φόρος αναλογικός, κατά την προεκτεθείσα έννοια, και όχι πραγματικός. Και αυτό γιατί το ποσοστό του φόρου αυτού (23% ή 13% κατά περίπτωση) είναι σταθερό πάγιο όσο και αν αυξάνει η φορολογητέα αξία, που υπόκειται στο φόρο αυτό. Εξ' άλλου, η προοδευτική φορολογία αποτελεί γνώρισμα των άμεσων και όχι των έμμεσων φόρων, όπως είναι ο φόρος της προστιθέμενης αξίας.

➤ Είναι φόρος επί των συναλλαγών

Φόροι επί των συναλλαγών είναι οι φόροι, οι οποίοι πλήττουν τα ιδιωτικά εισοδήματα κατά το στάδιο της δημιουργίας τους, είτε με τη φορολόγηση διαφόρων χρηματικών συναλλαγών των ιδιωτών, επιχειρηματιών ή μη, είτε με την επιβολή τους επί ορισμένων κατηγοριών εγγράφων, που εκδίδονται κατά τη σύναψη ορισμένων νομικών σχέσεων μεταξύ ιδιωτών ή μεταξύ ιδιωτών και δημοσίων υπηρεσιών. Οι φόροι αυτοί εντάσσονται στους έμμεσους φόρους, γιατί πλήττουν τα ιδιωτικά εισοδήματα κατά τρόπο έμμεσο. Οι φόροι επί των συναλλαγών καταβάλλονται από τους υπόχρεους είτε δια χρήσεως ειδικών ενσήμων, είτε δι' εκδόσεων σχετικού αποδεικτικού πληρωμής των Φορολογικών Αξιών.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι φόρος επί των συναλλαγών, κατά την προεκτεθείσα έννοια, γιατί πλήττει τις πράξεις και τις συναλλαγές οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο του φόρου αυτού.

➤ Είναι φόρος επιρριπτόμενος

Επίρριψη φόρου υπάρχει όταν ο νομικά υπόχρεος, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή ενός φόρου, έχει την δυνατότητα να επιρρίψει αυτόν σε βάρος άλλων

προσώπων. Η δυνατότητα αυτή της επίρριψης παρουσιάζεται κυρίως επί των φόρων κατανάλωσης, δηλαδή επί των φόρων, που πλήττουν την κατανάλωση των παραγόμενων στην ημεδαπή ή των εισαγόμενων από την αλλοδαπή αγαθών.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι φόρος επιρριπτόμενος. Αναφέρεται ρητά στο άρθρο 1 του περί Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, στο οποίο ορίζεται, ότι «ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου». Η επίρριψη αυτή δεν αποτελεί είσπραξη του φόρου, για λογαριασμό του Δημοσίου, αλλά επιτρεπτή μεταβίβαση φορολογικού βάρους από το φορολογικό υποκείμενο στην κατανάλωση. Σε περίπτωση που ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αρνηθεί, για οποιονδήποτε λόγο να καταβάλλει το φόρο, που αναλογεί στα στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομά του, ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση της εμπρόθεσμης καταβολής του φόρου στο Δημόσιο. Τα πρόσωπα αυτά μπορούν να εισπράξουν το φόρο από τους αγοραστές των αγαθών ή από τους λήπτες των υπηρεσιών με κάθε νόμιμο μέσο, χωρίς την οποιονδήποτε παρέμβαση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η διαφορά είναι αστική και επιλύεται από τα πολιτικά δικαστήρια.

➤ **Δεν είναι φόρος παρακρατούμενος**

Παρακράτηση φόρου υπάρχει όταν ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται κατ' επιταγή νόμου στο Δημόσιο από τρίτο πρόσωπο και όχι από τον φορολογούμενο, ο οποίος βαρύνεται με το φόρο αυτό.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ως εκ της φύσεως και λειτουργίας του δεν είναι φόρος παρακρατούμενος και υπεύθυνοι για την καταβολή του στο Δημόσιο, είναι οι επιχειρήσεις, οι οποίες όταν καταβάλλουν το φόρο στο Δημόσιο εκπληρώνουν δική τους υποχρέωση και όχι υποχρέωση τρίτου. Το γεγονός, ότι ο φόρος αυτός βαρύνει τελικά τους καταναλωτές, όπως συμβαίνει άλλωστε με όλους τους φόρους κατανάλωσης, δεν αποτελεί στοιχείο χαρακτηρισμού του φόρου αυτού ως παρακρατούμενου φόρου. Πρακτική σημασία του ότι ο φόρος αυτός δεν είναι φόρος παρακρατούμενος είναι, ότι επί του εν λόγω φόρου δεν εφαρμόζονται οι περί παρακρατουμένων φόρων διατάξεις.

➤ **Δεν μπορεί να επιβληθεί δια νόμου αναδρομικά**

Κατά το άρθρο 2 του Αστικού κώδικα, ο νόμος ορίζει για το μέλλον και δεν έχει αναδρομική δύναμη και διατηρεί την ισχύ του, εφόσον κανένας άλλος κανόνας δικαίου δεν τον καταργήσει ρητά ή σιωπηρά, η οποία ωστόσο δεν δεσμεύει τον νομοθέτη. Ο νομοθέτης δεσμεύεται μόνο από συνταγματικές διατάξεις. Δηλαδή η αναδρομή αυτή δεν αντιβαίνει στο Σύνταγμα, έτσι κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος, «φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος του προηγούμενου εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Η απαγόρευση αυτής της αναδρομικότητας περιλαμβάνει τόσο τους φόρους υπό την καθιερωμένη στη δημοσιονομική επιστήμη έννοια αυτών, όσο και κάθε δημόσιο βάρος, το οποίο μπορεί να επιβληθεί δια νόμου στους πολίτες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΚΩΔΙΚΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

✓ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΠΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Ο νόμος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ή ΦΠΑ είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται σε αγαθά και υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής, αρχίζοντας από τις πρώτες ύλες στο τελικό προϊόν. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται στην αξία των προσθηκών σε διάφορα στάδια της παραγωγής.

✓ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ

Οι πράξεις που υπάγονται στο φόρο και που αναλύονται στα άρθρα 5 έως και 12 είναι η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η εισαγωγή αγαθών.

Αντικείμενο του φόρου είναι:

- 1)** Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα) και όχι από χαρισματική αιτία, στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα.
- 2)** Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας υπάγεται στο φόρο χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα (υποκείμενος ή όχι).
- 3)** Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος – μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.
- 4)** Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (τα ενεργειακά προϊόντα, η αλκοόλη, τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά), που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

✓ **ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

Υποκείμενος στο φόρο είναι οποιοδήποτε πρόσωπο φυσικό ή νομικό, ένωση προσώπων, το οποίο ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας.

Στο φόρο υπόκειται με βάση το Ν.2238/1994 του Άρθρο 2:

- i) Οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- ii) Οποιοδήποτε πρόσωπο (εκτός των υποκειμένων), το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά παράδοση προς άλλο κράτος – μέλος καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται.
- iii) Οποιοδήποτε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις παράδοσης ακινήτων, του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.
- iv) Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο, οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία παρέχουν τις υπηρεσίες τους με οποιαδήποτε σχέση εργασίας που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- v) Το Ελληνικό δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο όταν στα πλαίσια του σκοπού τους ενεργούν ως δημόσια εξουσία, και εφόσον από την εξαίρεση των δραστηριοτήτων αυτών δεν δημιουργούνται προβλήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

✓ **ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

Υπόχρεος στο φόρο είναι το πρόσωπο το οποίο έχει την υποχρέωση να υποβάλλει δηλώσεις και να καταβάλλει στο δημόσιο το φόρο που αναλογεί στις φορολογητέες πράξεις που ενεργούνται από αυτό.

Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

1. Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
2. Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους -μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, εκτός των πράξεων που ο τόπος φορολόγησής τους είναι η Ελλάδα.

3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
4. Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών, που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις.
5. Ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο:
 - i) Παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη ο οποίος είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου της παράδοσης αυτής.
 - ii) Παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας όπως αναγράφεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 13(φυσικό αέριο ή ηλεκτρική ενέργεια).
6. Ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο.
7. Το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
8. Οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία και έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - i) Πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας.
 - ii) Η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο εσωτερικό της χώρας δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπομένου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.

Για την εισαγωγή αγαθών, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λογιζόμενος ως κύριος των εισαγόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:

- 1) Ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο.
- 2) Είναι δυνατόν να ορίζεται ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο εγκαταστημένος σε τρίτη χώρα υποκείμενος στο φόρο, εφόσον υπάρχει σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, μεταξύ της Ελλάδος και της χώρας εγκατάστασης του.

✓ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) Δήλωση έναρξης των εργασιών. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων η δήλωση έναρξης εργασιών μπορεί να υποβληθεί χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση τους. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η μη πραγματοποίηση καμίας συναλλαγής κατά το διάστημα αυτό.

β) Δήλωση μεταβολών-μετάταξης. Τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων για οποιαδήποτε μεταβολή των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων όπως, αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, αλλαγή των μελών ή εταίρων, πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών και ίδρυσης ή κατάργησης υποκαταστημάτων, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την αντίστοιχη δήλωση. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές.

γ) Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. Τα φυσικά πρόσωπα υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους. Τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων υποβάλλουν την ίδια δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους, μέσα σε δέκα (10) ημέρες, από την ενεργό ανάμιξη τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από την λήξη της προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα, σε κάθε άλλη περίπτωση.

Οι δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

Τρόπος χορήγησης και διαγραφής Α.Φ.Μ.

Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

- α)** Στα φυσικά πρόσωπα ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. που στην περίπτωση επιτηδευματιών προηγείται της δήλωσης έναρξης εργασιών, εκτός αν έχει χορηγηθεί προγενέστερα Α.Φ.Μ. Ο Α.Φ.Μ. του φυσικού προσώπου δεν καταργείται δεν καταργείται με την υποβολή δήλωσης οριστικής παύσης των εργασιών, αλλά συνεχίζεται η χρησιμοποιησή του στις λοιπες φορολογικές συναλλαγές του. Διαγράφεται οριστικά μόνο σε περίπτωση θανάτου του.
- β)** Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων ο ΑΦΜ χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών και δεν καταργείται σε περίπτωση αλλαγής της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, παρά μόνο με την οριστική παύση των εργασιών του ή διάλυση τους.
- γ)** Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται Α.Φ.Μ. Με την υποβολή της δήλωσης ίδρυσης της επιχείρησης που παραμένει ο ίδιος για την επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης.
- δ)** Στους υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση ορισμού, αλλαγής ή παύσης φορολογικού αντιπροσώπου.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή τους.

Υποχρεώσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων

Τα αλλοδαπά νομικά, ανεξάρτητα αν πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες καθίστανται υποκείμενοι στο φόρο στην Ελλάδα υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης, μεταβολής, οριστικής παύσης και να λάβουν Α.Φ.Μ. εφόσον:

- α.** Ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας.
- β.** Εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας.
- γ.** Συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες.
- δ.** Αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας.
- ε.** Έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

- 1)** Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.
- 2)** Να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 (περιοδική, εκκαθαριστική). Όσοι πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που

απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δηλώσεων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

3) Να υποβάλλει ειδικά έντυπα στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

i) Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., η οποία υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

ii) Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

iii) Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο με το οποίο διορθώνεται, συμπληρώνεται, τροποποιείται ή επαναλαμβάνεται άλλο έγγραφο το οποίο αφορά προηγούμενες πράξεις .

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων, καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

δ) Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο.

ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.

στ) Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο κράτος-μέλος. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται επίσης τα μετακινούμενα αγαθά από άλλο κράτος-μέλος προς το εσωτερικό της χώρας.

Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται υποχρεούται επίσης:

α) Να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του συναλλασσόμενου με το

ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος.

β) Να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα.

γ) Να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα (LISTING) για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και αποκτήσεις αγαθών που διενεργεί.

Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. γιατροί), τα νομικά πρόσωπα (π.χ. νοσοκομεία) που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (του άρθρου 41), εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών υποχρεούνται:

α) Να υποβάλλουν τις δηλώσεις και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ.

β) Να υποβάλλουν περιοδική δήλωση, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολόγηση.

γ) Να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.

δ) Να υποβάλλουν τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα και τη δήλωση INTRASTAT που προβλέπεται.

Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

Τις υποχρεώσεις του υποκείμενου έχουν κατά περίπτωση και ορισμένα άλλα πρόσωπα, τα οποία λόγω της ιδιότητάς τους ή της σχέσης τους με τον υποκείμενο, υποκαθιστούν αυτόν απέναντι της φορολογικής αρχής.

Τα πρόσωπα αυτά είναι:

α) Κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο.

β) Ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη.

γ) Ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο.

δ) Ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο.

ε) Οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατο του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή.

στ) Ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής, στις περιπτώσεις κληρονομιάς.

ζ) Ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος.

η) Ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου, οι εξής περιπτώσεις:

- 1) Τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος- μέλος.
- 2) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις.
- 3) Τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο.
- 4) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

- 1) Ο χρόνος και ο τρόπος διαχωρισμού των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου.
- 2) Ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων.
- 3) Ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.
- 4) Ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου.
- 5) Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου, προκειμένου για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου.
- 6) Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών, ενδοκοινοτικών λήψεων και παροχών υπηρεσιών.
- 7) Το χρονικό διάστημα εργασιών ίδρυσης επιχείρησης.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται υποχρεωτική η ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων και των πινάκων αυτών ή υποχρεωτική η διαβίβαση του αρχείου με ηλεκτρονικά μέσα και να καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

✓ **ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ**

- + Ο οφειλόμενος φόρος βεβαιώνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία έτη από το τέλος του έτους κατά το οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα.
- + Αν δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον υπόχρεο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον Προϊστάμενο

Δ.Ο.Υ. ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου.

- + Η αναστολή που χορηγείται δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο. Τα ίδια ισχύουν και ως προς τη βεβαίωση του συνολικού ποσού του κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου βάσει προσωρινής πράξης του άρθρου 50 για την οποία ασκήθηκε προσφυγή.
- + Φόρος, που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση οποιουδήποτε αρμόδιου δικαστηρίου, εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση.
- + Ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και ο τρόπος σύνταξης του χρηματικού καταλόγου σύμφωνα με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών . Με κοινές αποφάσεις του ίδιου Υπουργού και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού, μπορεί να ορίζονται και άλλες, εκτός από τις Δ.Ο.Υ., αρχές ή τράπεζες για την είσπραξη του φόρου.

✓ **ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Ο οφειλόμενος φόρος, καταβάλλεται σύμφωνα με τις παρακάτω διατάξεις:

+ **Εφάπαξ:**

- α) με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου,
- β) τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, εφόσον αφορά:
 - i. Φόρο που προκύπτει με βάση προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη προσφυγής ή με οποιονδήποτε τρόπο οριστικοποίηση της πράξης αυτής.
 - ii. Το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και του πρόσθετου φόρου.
 - iii. Το φόρο που βεβαιώθηκε με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.
 - iv. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, εφόσον ο φόρος που βεβαιώθηκε δεν υπερβαίνει το ποσό των 300 ευρώ.

+ **Με βάση της υποπαραγράφου (iv) της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη δόση καταβάλλεται τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση, στις περιπτώσεις:**

- α) Διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με εξαίρεση την υποπαράγραφο (i) περίπτωσης β'.
- β) Κατάργησης της φορολογικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 4600/1966.

γ) Βεβαίωσης με βάση πράξη, η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, με εξαίρεση την υποπαραγραφο (i) της περίπτωσης β'.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να ορίζονται ο τρόπος καταβολής του φόρου, οι προϋποθέσεις, οι διαδικασίες και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου και χωρίς την υποβολή περιοδικών δηλώσεων.

✓ **ΑΚΥΡΩΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ**

Για την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικής φορολογικής εγγραφής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν. Με τη διάταξη του άρθρου αυτού ρυθμίζονται τα θέματα της ακύρωσης ή τροποποίησης της οριστικής φορολογικής εγγραφής. Ειδικότερα, η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε μπορεί να ακυρωθεί είτε εξαιτίας προσφυγής, είτε από την επίτευξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, από τους παρακάτω λόγους:

- σε περίπτωση ματαίωσης συμβολαίου,
- σε περίπτωση διόρθωσης στοιχείων εκ παραδρομής δηλωθέντων λανθασμένα στην ειδική δήλωση, πλην του φόρου των εισροών, πριν την υπογραφή του συμβολαίου.

Για την ακύρωση αποφασίζει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ύστερα από αίτηση του υποκειμένου, εφόσον προσκομίζεται το πρωτότυπο της ειδικής δήλωσης και βεβαιώνεται από τον συμβολαιογράφο επί του σώματος αυτής ότι δεν έχει γίνει η μεταβίβαση.

✓ **ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΠΑ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

Στις μέρες η αύξηση του ΦΠΑ έχει δημιουργήσει τεράστια προβλήματα στις ελληνικές επιχειρήσεις. Με την ψήφιση του Ν.4321/2015 έχουν δημιουργηθεί ερωτήματα στις επιχειρήσεις σχετικά με το άρθρο 21 του ιδίου νόμου. Η διάταξη, εκτός από το γεγονός ότι εμπεριέχει αρκετά ερμηνευτικά κενά, τα οποία πιθανόν να ρυθμιστούν με την αναμενόμενη υπουργική απόφαση, εισάγει μια επιπλέον υποχρέωση «παρακράτησης φόρου», που αναμένεται να δημιουργήσει σοβαρές ταμειακές δυσχέρειες σε εισαγωγικές επιχειρήσεις και μη.

Οι συντελεστές του φόρου προστιθέμενης αξίας αγαθών και υπηρεσιών που ισχύουν από την 1/10/2015 είναι οι ακόλουθοι:

1. Ο κανονικός 23%,
2. Ο μειωμένος 13%
3. Ο υπερμειωμένος 6%.

 ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ:

Προϊόντα στο 23%:

- Μακαρόνια
- Ρύζι
- Αλεύρι
- Καφές
- Κακάο
- Αλλαντικά
- Μαρμελάδες
- Σοκολάτες
- Παγωτά
- Είδη ζαχαροπλαστικής
- Μπαχαρικά
- Προψημένο ψωμί
- Προμαγειρευμένο φαγητό
- Ψωμί του τοστ
- Φρυγανιές
- Αναψυκτικά-χυμοί
- Εστίαση-catering
- Εισιτήρια μέσων μαζικής μεταφοράς (λεωφορεία, αεροπλάνα, πλοία)
- Κόμιστρα ταξί
- Φροντιστήρια
- Υπηρεσίες από συγγραφείς, καλλιτέχνες, συνθέτες

Προϊόντα στο 13%:

- Κρέατα νωπά
- Κρέατα κατεψυγμένα
- Ψάρια-θαλασσινά νωπά
- Ψάρια-θαλασσινά κατεψυγμένα
- Γάλα (φρέσκο, σε σκόνη, συμπυκνωμένο)
- Γιαούρτια
- Τυριά
- Αυγά
- Μέλι φυσικό
- Λαχανικά
- Καρποί
- Φρούτα
- Βότανα
- Δημητριακά
- Προϊόντα αλευροποΐας
- Μαστίχα
- Ελαιόλαδο
- Ζάχαρη και ζαχαρόζη
- Σπόροι για σπορά

- Ζυμαρικά
- Ψωμί
- Ζωοτροφές
- Νερά
- Ανθρακούχα νερά
- Ξύδι
- Αλάτι
- Ηλεκτρική Ενέργεια
- Φυσικό αέριο
- Η διαμονή σε ξενοδοχεία
- Η διαμονή σε κάμπινγκ

Προϊόντα στο 6%:

- Φάρμακα και εμβόλια
- Βιβλία
- Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων

ΤΟ ΦΠΑ ΣΤΑ ΝΗΣΙΑ

Η μείωση κατά 30% στα νησιά συνεχίζει να ισχύει και οι συντελεστές διαμορφώνονται σε 16%, 9% και 4%. Η έκπτωση του 30% των συντελεστών ΦΠΑ στα ανεπτυγμένα τουριστικά νησιά με το ψηλότερο κατά κεφαλήν εισόδημα θα καταργηθεί από την 1η Οκτωβρίου 2015. Από την 1η Ιουνίου το ειδικό καθεστώς καταργείται στα λιγότερο ανεπτυγμένα νησιά, ενώ εξαιρούνται τα πλέον απομακρυσμένα. Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, από 1.10.2015 στην πρώτη ομάδα των νησιών για τα οποία καταργείται η έκπτωση είναι η Ρόδος, η Σαντορίνη, η Μύκονος, η Νάξος, η Πάρος και η Σκιάθος. Για τα νησιά αυτά, θα ισχύουν οι συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν και στην υπόλοιπη Ελλάδα, 6%, 13% και 23%. Σημειώνεται ότι τα έξι ανωτέρω νησιά αποτελούν την πρώτη ομάδα που εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και θα ακολουθήσει την 1η Ιουνίου 2016 η δεύτερη ομάδα νησιών και την 1η Ιανουαρίου 2017 τα υπόλοιπα.

3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

➤ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Παράδοση αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 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.

Παραδόσεις αγαθών που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. είναι:

- Η πώληση αγαθών.
- Η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, αερίου, ψύχους και θερμότητας που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

- Η πώληση αγαθών που γίνεται με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος τους. Ο Φ.Π.Α. θα επιβάλλεται εφάπαξ σε ολόκληρη την αξία του τιμήματος κατά το χρόνο που θα γίνεται η πώληση.
- Η αγορά ή πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στ' όνομα του, οπότε αυτός θεωρείται αγοραστής ή πωλητής, ανάλογα με την περίπτωση ως προς τον παραγγελέα.
- Η νόμιμη αποζημίωση που καταβάλλεται για την μεταβίβαση της κυριότητας κινητών ή ακινήτων αγαθών με τον όρο φυσικά ότι τα αγαθά αυτά ανήκουν σε υποκείμενο στο Φ.Π.Α. και όχι σε ιδιώτη.

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.

Παράδειγμα πώλησης με ΦΠΑ για λογαριασμών άλλων

Ο παραγγελέας Α με έδρα το Ηράκλειο έστειλε με Δ.Α. στον παραγγελιοδόχο Δ στην Πάτρα εμπορεύματα για πώληση αξίας 15.000€. Συμφωνήθηκαν μεταξύ τους όπως οι πωλήσεις να γίνονται με συντελεστή μικτού κέρδους 20% και η προμήθεια που δικαιούται ο Β θα είναι 5% στην τιμή πωλήσεων των αγαθών. Η εκκαθάριση παραγγελιοδόχου Β συντάσσεται όπως πιο κάτω:

Αξία πώλησης	15.000 + (20% × 15.000) =	18.000€
Πλέον ΦΠΑ	18.000 × 23% =	<u>4.140€</u>
Σύνολο		22.140€
Μείον προμήθεια	18.000 × 5% =	900€
+ ΦΠΑ προμηθειών	900 × 23% =	<u>207€</u>
Καθαρό πληρωτέο		21.033€

Ο παραγγελέας κατά την παραλαβή της εκκαθάρισης υποβάλλει περιοδική δήλωση εντός της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί. Στις φορολογητέες εκροές καταχωρεί την αξία πώλησης, όπως αυτή προκύπτει από την εκκαθάριση και τον ΦΠΑ εκρών που αναλογεί στην πώληση αυτή. Το ποσό των προμηθειών με τον αναλογούντα σε αυτές φόρο καταχωρείται στις φορολογητέες εισροές.

Αν υποθεθεί ότι η αγορά των εμπορευμάτων των 15.000€ είχαν τιμολογηθεί μέσα στον ίδιο μήνα που πωλήθηκαν από τον Β και ο φόρος εισροών προς 23% ήταν 3.450€ το οφειλόμενο ποσό του Α προς το Δημόσιο για ΦΠΑ θα ήταν:

Φόρος εκροών	4.140€
Μείον φόρος εισροών: Αγορών $15.000 \times 23\% = 3.450\text{€}$	
: Προμηθειών $900 \times 23\% = 207\text{€}$	<u>3.657€</u>
Οφειλόμενος στο Δημόσιο φόρος	483€

Ο παραγγελειοδόχος είναι υπόχρεος στην καταβολή του φόρου που του αναλογεί στην προμηθειά του και μόνο, δηλαδή των 207€

Παράδειγμα αγοράς με ΦΠΑ για λογαριασμών άλλων

Έστω ότι ο παραγγελέας Α αναθέτει στον παραγγελειοδόχο Β να του αγοράσει μια ποσότητα από το αγαθό χ έναντι προμήθειας 20% στην αξία των αγαθών. Ο παραγγελειοδόχος αγοράζει από τον προμηθευτή Γ την ζητηθείσα ποσότητα του αγαθού χ αξίας 10.000€ πλέον των αναλογούντα σ' αυτή ΦΠΑ 23% δηλ. 2.300€. Ο παραγγελειοδόχος Β στη συνέχεια μεταβιβάζει τα αγορασθέντα αγαθά προς τον παραγγελέα του Α εκδίδοντας την προβλεπόμενη εκκαθάριση στην οποία αναφέρει την αξία των αγαθών με τον αναλογούντα σε αυτή ΦΠΑ, καθώς και τη προμηθειά του με τον αναλογούντα σε αυτή ΦΠΑ ο συντελεστής του οποίου είναι ο ίδιος με το συντελεστή στον οποίο υπάγεται το αγαθό.

Εκκαθάριση παραγγελειοδόχου προς παραγγελέα

Αξία αγαθών	10.000€
Πλέον προμήθεια $10.000 \times 20\%$	<u>2.000€</u>
	12.000€
Πλέον ΦΠΑ αξίας αγαθών $10.000 \times 23\%$	2.300€
Πλέον ΦΠΑ προμήθειας $2.000 \times 23\%$	<u>460€</u>
Συνολικό ποσό οφειλόμενο από τον παραγγελέα	14.760€

Απόδοση ΦΠΑ

Η παραπάνω εκκαθάριση αποτελεί στοιχείο εσόδου για τον παραγγελειοδόχο και στοιχείο κόστους για τον παραγγελέα ως προς την αξία των αγαθών και την προμήθεια παραγγελειοδόχου. Με βάση την εκκαθάριση αυτή ο παραγγελειοδόχος θα αποδόσει στο Δημόσιο το ΦΠΑ που αναλογεί στην προμηθειά του, δηλ. 460€ και ο παραγγελέας θα εκπέσει από το ΦΠΑ των εκροών του το ποσό του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε συνολικά με την εκκαθάριση του παραγγελειοδόχου δηλ. $(2.300 + 460 =) 2.760\text{€}$.

Πράξεις που θεωρούνται ως “παράδοση αγαθών” και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.(ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ)

Παράδοση αγαθών που υπόκειται σε Φ.Π.Α. θεωρείται η διάθεση από την επιχείρηση παραγμένων δικών της προϊόντων για τις ανάγκες της όταν πρόκειται για αγαθά που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. σε περίπτωση αγοράς τους από άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

Τέτοια αγαθά είναι τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, τα ποτά, οι δεξιώσεις, οι ψυχαγωγίες και φιλοξενίες γενικά, η στέγαση, η τροφή, η μετακίνηση και η ψυχαγωγία για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, τα επιβατικά

αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 θέσεων. Στην περίπτωση αυτή οι επιχειρήσεις που παράγουν τα παραπάνω είδη και διαθέτουν στο προσωπικό τους ορισμένα απ'αυτά, για την αξία των ειδών αυτών υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Αν όμως μια επιχείρηση αγοράσει έτοιμα από το εσωτερικό της χώρας ή εισάγει έτοιμα από το εξωτερικό τα παραπάνω αγαθά και καταβάλλει γι' αυτά Φ.Π.Α., τότε τον Φ.Π.Α. αυτόν δεν έχει δικαίωμα να τον εκπέσει αλλά σ' αυτήν την περίπτωση η διάθεση των αγαθών αυτών στο προσωπικό δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Η διάθεση για τις ανάγκες της επιχείρησης οποιουδήποτε άλλου αγαθού που δεν αναφέρθηκε παραπάνω δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. άσχετα αν αγοράζεται ή παράγεται από την ίδια την επιχείρηση.

Παραδόσεις αγαθών που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. θεωρούνται και οι παρακάτω, εφόσον όμως ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τα υλικά κατασκευής τους έχει εκπέσει κατά την αγορά τους, την παραγωγή τους ή την κατασκευή τους. Συνεπώς:

- ✓ Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη, της ίδιας πάντα επιχείρησης, υπόκειται σε Φ.Π.Α.
- ✓ Η δωρεάν διάθεση αγαθών της επιχείρησης προς τον ίδιο τον επιχειρηματία, το προσωπικό ή προς τρίτους, για σκοπούς δηλαδή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Η αξία των αγαθών αυτών υπόκειται σε Φ.Π.Α. το οποίο αποδίδεται με την περιοδική δήλωση.
- ✓ Η ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση ή παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα της ίδιας της επιχείρησης, ή μίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση των καινούργιων ακινήτων που χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, η αξία τους υπόκειται σε Φ.Π.Α.
- ✓ Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο ή μέτοχο, ή κληρονόμο σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρίας ή αποχώρησης ή θανάτου του εταίρου από την εταιρία, κοινοπραξία, συνεταιρισμό ή κοινωνία, υπόκειται σε Φ.Π.Α.
- ✓ Η μεταβίβαση στον επιχειρηματία ή στους κληρονόμους του των αγαθών της ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση παύσης των εργασιών της, ή θανάτου του επιχειρηματία υπόκειται σε Φ.Π.Α., εφόσον φυσικά οι κληρονόμοι δεν επιθυμούν τη συνέχιση της επιχείρησης του κληρονομούμενου.

Παράδειγμα αγοράς αυτοκινήτου Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων από επιχείρηση για τις ανάγκες τις

— Ο βιομήχανος Α αγοράζει ένα αυτοκίνητο Ι.Χ. 5 θέσεων και το χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Κατά την αγορά του αυτοκινήτου αυτού πληρώνει ΦΠΑ 5.000€ το ποσό αυτό δεν έχει δικαίωμα να το εκπέσει, ούτε όμως και η χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου αυτού για τις ανάγκες της επιχείρησης υπόκειται σε ΦΠΑ.

— Ο βιομήχανος όμως Β κατασκευάζει Ι.Χ. αυτοκίνητα και ένα από αυτά των 5 θέσεων το διέθεσε για την εξυπηρέτηση της επιχείρησης. Η αξία αυτή του

αυτοκινήτου του Β που χρησιμοποιείται από την επιχείρησή του υπόκειται σε ΦΠΑ, διότι ο Β εξέπεσε το ΦΠΑ των α' και β' υλών.

Παράδειγμα διάθεσης από βιομηχανία ποτών στο προσωπικό της ποτά παραγωγή της

— Ένας βιομήχανος παράγει ποτά και διαθέτει π.χ. σε μια δεξίωση ή στο προσωπικό του μια ποσότητα ποτών. Η αξία κόστους των ποτών αυτών που διαθέτει στην δεξίωση υπόκειται σε ΦΠΑ.

— Ένας άλλος βιομήχανος αγοράζει ποτά και τα διαθέτει για τον ίδιο παραπάνω σκοπό. Κατά την αγορά τους πληρώνει ΦΠΑ π.χ. 200€. Το ποσό αυτό των 200€ ΦΠΑ δεν έχει δικαίωμα να το εκπέσει αλλά ούτε όμως και η διάθεσή τους στη δεξίωση αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ.

Παράδειγμα δωρεάν διάθεσης αγαθών

Επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών ειδών αγοράζει ποσότητα δερμάτινων ειδών αξίας 50€ έκαστο τα οποία διαθέτει δωρεάν στο προσωπικό της. Η επιχείρηση αυτή επειδή κατά την αγορά των δερμάτινων ειδών εξέπεσε των αναλογούντα στην αξία τους ΦΠΑ, υποχρεούται, κατά το χρόνο που διαθέτει δωρεάν τα είδη αυτά στο προσωπικό της, να εκδώσει το ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και να αποδώσει το φόρο αυτό στο Δημόσιο.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που η αξία των δερμάτινων ειδών δεν υπερβαίνει το ποσό των 10€ έκαστο χωρίς ΦΠΑ, η επιχείρηση αυτή δεν υποχρεούται να εκδώσει το ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ της απόκτησης των δερμάτινων ειδών τα οποία διέθεσε δωρεάν στο προσωπικό της.

Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση από το Φ.Π.Α. στις παραδόσεις αγαθών

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, όταν πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και εκδίδεται το τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο πώλησης ή η απόδειξη λιανικής πώλησης για τις πωλήσεις ή η απόδειξη αυτοπαράδοσης για τις αυτοπαραδόσεις ή η σύνταξη της έκθεσης πλειστηριασμού.

➤ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Η δεύτερη σημαντική κατηγορία πράξεων είναι η παροχή υπηρεσιών. Ο ορισμός των υπηρεσιών δεν είναι συγκεκριμένος, όμως, στον όρο αυτό εμπίπτει απεριόριστος αριθμός πράξεων, αρκεί οι πράξεις αυτές να μη συνιστούν παράδοση αγαθών, δηλαδή των πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 5 έως 7.

Έτσι στην κατηγορία αυτή εντάσσονται:

- Οι εργασίες των ελεύθερων επαγγελματιών, των μεσιτών, των μεταφορέων, των συμβούλων, των γραφείων μελετών, των διαφημιστών, των δημοσίων θεαμάτων και ακροαμάτων και ινστιτούτο καλλονής.
- Επίσης παροχή υπηρεσιών που υπόκειται σε Φ.Π.Α. είναι και η μεταφορά προσώπων στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με αυτοκίνητα, τα οποία εκτελούν συγκοινωνία σε υπεραστικές οδικές γραμμές που δεν εξυπηρετούνται από λεωφορεία των ΚΤΕΛ, καθώς και οι μεταφορές προσώπων που γίνονται από τα ειδικά τουριστικά λεωφορεία Δ.Χ. μέσα στα νησιά. Στο Φ.Π.Α. επίσης υπάγονται και οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών με πλοία κάτω των 50 κόρων.
- Η μεταβίβαση ή εκχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού όπως η εκχώρηση της χρήσης ενός εμπορικού σήματος ή ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας κλπ. υπόκειται σε Φ.Π.Α. Δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. η φήμη και πελατεία όταν μεταβιβάζεται σαν σύνολο η επιχείρηση.
- Η αμοιβή της υποχρέωσης για παράλειψη ή ανοχή μια πράξης ή κατάστασης θεωρείται παροχή υπηρεσιών και υπόκειται σε Φ.Π.Α.
- Οι εργασίες συνήθους συντήρησης των ακινήτων π.χ. οι επισκευές, οι ελαιοχρωματισμοί κλπ. υπόκεινται ως παροχή υπηρεσιών σε Φ.Π.Α.
- Οι ντίλερς, που ασκούν κατά σύστημα αυτό το επάγγελμα, εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, στις οποίες προσθέτουν και το ανάλογο Φ.Π.Α., το οποίο είναι εκπεστέο για τις επιχειρήσεις που τους απασχολούν.

 Παράδειγμα παροχής υπηρεσιών

Το συνεργείο Α, επισκευής τηλεοράσεων μάρκας Χ, αναλαμβάνει να επισκευάσει την τηλεόραση πελάτη του μάρκας Ψ επειδή το συνεργείο Α δεν είναι εξειδικευμένο στην επισκευή τηλεοράσεων αυτής της μάρκας απευθύνεται στο συνεργείο Β και λαμβάνει την υπηρεσία της επισκευής στο όνομά του την οποία όμως στη συνέχεια τιμολογεί στον πελάτη του.

Άλλες εργασίες ή πράξεις που θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

- Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών , κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
- Η εκμετάλλευση χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
- Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
- Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου θεωρείται παροχή υπηρεσιών.
- Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων καθώς και τα εμπορικά κέντρα θεωρούνται “ως παροχή υπηρεσιών”
- Οι εργασίες φασόν πάνω σε ενσώματα κινητά αγαθά (εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης)

- Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ιδίου ή του προσωπικού της επιχείρησης, ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, θεωρείται παροχή υπηρεσιών, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.
- Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.
- Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησης του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγρ. 4, του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α..
- Η αμοιβή της μεσολάβησης υποκειμένων στο Φ.Π.Α. για παροχή υπηρεσιών υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Παράδειγμα ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών

Ο ξενοδόχος Α παρέχει δωρεάν φιλοξενία και ψυχαγωγία σε οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων. Επίσης ο μηχανικός Β, επισκευάζει στο δικό του συνεργείο και το Ι.Χ. αυτοκίνητο Γ θέσεων της επιχείρησής του. Η **αξία της ψυχαγωγίας** και φιλοξενίας από τον Α καθώς και η **αξία της επισκευής** από τον Β **υπόκεινται σε ΦΠΑ** και θα πρέπει να εκδίδουν στις περιπτώσεις αυτές ο Α και ο Β τιμολόγιο για την παροχή των υπηρεσιών τους με την ένδειξη “ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών” όπως ορίζει ο Κ.Φ.Α.Σ.

➤ **ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Συνιστά παράδοση ακινήτων και επομένως φορολογητέα πράξη η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτό, εφόσον η μεταβίβαση αυτή ενεργείται ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο και εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για να υπαχθεί στο Φ.Π.Α. η παράδοση ακινήτων πρέπει να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) Ως κτίρια, νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή.
- 2) Ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιοδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποιείται η πρώτη

εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας.

- 3) Οι μεταβιβάσεις ακινήτων δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. στη χώρα μας αλλά σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.). Θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι δεν επιτρέπεται η επιβολή δυο φόρων στο ίδιο ακίνητο.
- 4) Η επιβολή ΦΠΑ στα ακίνητα άρχισε να εφαρμόζεται για τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε από την 1-1-2006 και μετά υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ακόμη αρχίσει οι εργασίες κατασκευής πριν την ημερομηνία αναθεώρησης. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

Παράδειγμα παράδοσης ακινήτου

1.Τεχνική εταιρία αγοράζει στις 10/2/2006 οικόπεδο προκειμένου να ανεγείρει πολυκατοικία. Η μεταβίβαση του οικοπέδου εξακολουθεί να υπάγεται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.) και όχι σε Φ.Π.Α.

Η παραπάνω τεχνική εταιρεία ανεγείρει πολυκατοικία 5 διαμερισμάτων με άδεια κατασκευής που εκδίδεται 30/5/2006 η πώληση των διαμερισμάτων θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α.

2.Τεχνική εταιρεία κατασκευάζει πολυκατοικία σε οικόπεδό της με άδεια κατασκευής που εκδόθηκε την 20/10/2005. Η άδεια αυτή αναθεωρείται την 3/3/2006, οπότε και ξεκινούν οι εργασίες κατασκευής. Η πώληση των διαμερισμάτων θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., καθόσον η άδεια αναθεωρείται εντός του έτους 2006 και οι εργασίες κατασκευής ξεκινούν μετά την αναθεώρηση αυτή.

Στην περίπτωση που η αναθεώρηση της άδειας γίνει μετά την 1/1/2006 αλλά οι εργασίες κατασκευής έχουν ήδη ξεκινήσει πριν την αναθεώρηση, η πώληση των διαμερισμάτων δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.

3.Τεχνική εταιρεία κατασκευάζει πολυκατοικία σε οικόπεδο της με ημερομηνία έκδοσης της άδειας κατασκευής την 4/1/2006.

=> Οι πωλήσεις των διαμερισμάτων δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., εφόσον πωληθούν σε πρόσωπα που είναι δικαιούχοι απαλλαγής λόγω α' κατοικίας.

4. Τεχνική εταιρεία με βιβλία Γ' κατηγορίας που οι δραστηριότητες της αφορούν την μελέτη, την κατασκευή και την διαχείριση οικοδομικών έργων ιδιοχρησιμοποιεί σαν γραφείο από 20/1/2013 ένα καινούργιο διαμέρισμα από αυτά που η ίδια έκτισε και είναι ιδιοκτησία της. Την ημέρα αυτή το διαμέρισμα έχει κόστος κατασκευής 100.000€. Στις 15.4.2016 η εταιρεία πούλησε το διαμέρισμα αυτό αντί του ποσού 120.000€ και ο συντελεστής Φ.Π.Α είναι 23%. Να υπολογισθεί ο Φ.Π.Α που θα καταβληθεί από την εταιρία.

=> Μέσα σε 30 ημέρες από την ημέρα που άρχισε να ιδιοχρησιμοποιείται το ακίνητο δηλ. μέχρι 20.2.2013 η εταιρεία υποβάλλει δήλωση μεταβολών στην Δ.Ο.Υ. επειδή το ακίνητο θεωρείται στο εξής ως αγαθό επένδυσης.

=> Στην συνέχεια με το ποσό 100.000€ χωρίς Φ.Π.Α και με βάση το σχετικό συμβόλαιο τακτοποίησης συμπληρώνεται ένα λογιστικό σημείωμα ή ένα στοιχείο

αυτοπαράδοσης και την ίδια μέρα (20.1.2013) στο ημερολόγιο της εταιρίας χρεώνεται ο λογαριασμός 11 “Κτίρια” με το ποσό των 100.000€ και πιστώνεται ο λογαριασμός 78 “Ιδιοπαραγωγή Παγίων” με το ίδιο ποσό. Με βάση το παρακάτω πινακάκι το ποσό του Φ.Π.Α εισροών είναι 23.000€ ($100.000 \cdot 23\% = 23.000\text{€}$) διακανονίζεται για το έτος 2013 και στα επόμενα 4 έτη ως εξής :

<u>Έτος</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>
2013	4.600€
2014	4.600€
2015	4.600€
2016	4.600€
2017	<u>4.600€</u>
Σύνολο Φ.Π.Α.	23.000€

=> Η Εταιρία υποβάλλει Εκκαθαριστική Δήλωση για το έτος 2016 μέχρι 10 Μαΐου 2017 (έτος πώλησης ακινήτου) και καταβάλλει Φ.Π.Α 9.200€, δηλαδή το Φ.Π.Α. που αναλογεί στα έτη 2016 και 2017 ($4.600 \cdot 2 \text{ έτη} = 9.200\text{€}$).

➤ **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Θεωρείται ως εισαγωγή η είσοδος αγαθών στην ελληνική επικράτεια (εκτός Αγίου Όρους) που προέρχονται από τρίτες, προς την Ευρωπαϊκή Ένωση, χώρες ή είναι αγαθά που κατάγονται από τα κράτη μέλη αλλά δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Ο αναλογών Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο τελωνείο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εισαγωγέα (υποκείμενος ή ιδιώτης).

Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών

Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

- Από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.
- Από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο του παρόντος νόμου.
- Από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία. Ως πρώτος τόπος προορισμού νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- Από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο

προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, τα οποία είχαν εξαχθεί προσωρινά εκτός της Κοινότητας για τελειοποίηση και επανεισαγωγή, η φορολογητέα αξία, που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, διαμορφώνεται με βάση τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις.

Όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς τη δραχμή, σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

Παράδειγμα στην εισαγωγή αγαθών

Έμπορος εισάγει αγαθά τα οποία εκφορτώνονται στο λιμάνι του Πειραιά και στη συνέχεια μεταφορτώνονται, με τελικό προορισμό στο Ηράκλειο, όπου είναι οι αποθηκευτικοί χώροι του εισαγωγέα προκειμένου να τεθούν σε ανάλωση ή σε ελεύθερη κυκλοφορία. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη και η δαπάνη της μεταφοράς αυτής από τον Πειραιά μέχρι το Ηράκλειο, ανεξάρτητα αν η μεταφορά γίνει με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης.

➤ **ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ**

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΗΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, που υπόκειται σε Φ.Π.Α., θεωρείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος-μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Για να θεωρείται μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε.
- Ο αγοραστής να είναι υποκείμενο στον χώρο. Ως υποκείμενο στο χώρο θεωρείται το πρόσωπο που εισάγει φορολογητέες πράξεις ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (εξαγωγικές επιχειρήσεις) ή πράξεις απαλλασσόμενες (εκπαιδευτήριο, ασφαλιστικές επιχειρήσεις) καθώς και οι αγοραστές του ειδικού καθεστώ.
- Ο πωλητής να είναι υποκείμενο στο φόρο σε άλλο κράτος-μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στην χώρα του, τότε να

πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

- Η συναλλαγή να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία με αντάλλαγμα και μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή. Στην έννοια της ενδοκοινοτικής απόκτησης εντάσσεται και η περίπτωση μεταφοράς στην Ελλάδα έτοιμων προϊόντων που κατασκευάστηκαν σε άλλο κράτος - μέλος από υλικά που στάλθηκαν από την Ελλάδα στο κράτος αυτό προκειμένου να υποστούν μεταποίηση στα πλαίσια μιας σύμβασης έργου.

Πράξεις που θεωρούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Οι παρακάτω πράξεις εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αν και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της επαχθούς αιτίας ή της μεταβίβασης της κυριότητας του αγαθού:

➤ Παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

Όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταφέρει από κράτος - μέλος αγαθά της επιχείρησης του και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η παραλαβή αυτή εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

(α) τα αγαθά αυτά να έχουν αποκτηθεί με οποιοδήποτε τρόπο στο άλλο κράτος - μέλος και

(β) τα αγαθά αυτά προορίζονται για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης. Η μεταφορά των αγαθών αυτών, μπορεί να γίνεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του.

➤ Παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. νομικό πρόσωπο.

Όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη περίπτωση (α) ισχύουν ανάλογα και για την περίπτωση που τα αγαθά τα παραλαμβάνει νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α.

➤ Η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η αγορά αγαθών από τα κράτη - μέλη που πραγματοποιείται από τα παρακάτω πρόσωπα.

α) Νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν θεωρούνται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα και κατά συνέπεια, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου (Δημόσιο, Δήμοι Κοινότητες Ν.Π.Δ.Δ.).

β) Πρόσωπα που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις μη υπαγόμενες στο φόρο, για τις οποίες δεν τους παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισρών τους, όπως πράξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 (γιατροί, φροντιστήρια κλπ).

γ) Αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς της κατ'αποκοπή επιστροφής του φόρου εισρών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41.

δ) Απαλλασσόμενες λόγω μικρού τζίρου επιχειρήσεις.

Όταν το ύψος των αποκτήσεων των προσώπων αυτών δεν είναι σημαντικό, δεν θεωρείται ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και κατά συνέπεια, για τις πράξεις αυτές δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα. Οι πράξεις αυτές φορολογούνται, ως παραδόσεις αγαθών, εντός του κράτους – μέλους στο οποίο πραγματοποιείται στην Ελλάδα.

Προϋπόθεση για την εξαίρεση αυτή είναι συνολικές αγορές αγαθών από άλλα κράτη μέλη των οποίων η ετήσια αξία χωρίς Φ.Π.Α. κατά το προηγούμενο ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος-μέλος, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000€ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Εφόσον το επιθυμούν τα παραπάνω πρόσωπα, μπορούν με δήλωση τους να επιλέξουν, οι αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούν από άλλα κράτη - μέλη στην Ελλάδα να θεωρούνται ως “ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών” ανεξάρτητα από το ύψος αυτών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 30.1 του έτους επιλογής και ισχύει τουλάχιστον για δυο διαχειριστικές περιόδους. Αν η δήλωση αυτή υποβληθεί κατά την διάρκεια την διαχειριστικής περιόδου και μετά τις 30.1, τότε ισχύει για την τρέχουσα, καθώς και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η δήλωση αυτή ισχύει και πέραν της διετίας εφόσον μετά την πάροδο της διετίας δεν ανακληθεί. Σε περίπτωση ανάκλησης, η σχετική δήλωση που υποβάλλεται ισχύει από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα με την επιλογή αυτή τα παραπάνω πρόσωπα καθίστανται υπόχρεοι στο Φ.Π.Α., υποβάλλουν κανονικά τις δηλώσεις του Φ.Π.Α. και αποδίδουν το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αγορά αγαθών από άλλο κράτος – μέλος σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 35, 36 και 38.

Παράδειγμα ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Η επιχείρηση Β με έδρα την Ελλάδα στέλνει στην επιχείρηση Α με έδρα την Ιταλία πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων. Η επιχείρηση Α κατασκευάζει τα προϊόντα και στην συνέχεια τα στέλνει στην επιχείρηση Β στην Ελλάδα. Η πράξη αυτή για την επιχείρηση Α είναι μια παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. ως μη φορολογητέα στην Ιταλία και για την επιχείρηση Β είναι μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών φορολογητέα στην Ελλάδα.

Παράδειγμα ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών από Ν.Π.Δ.Δ.

- Ιατρός ακτινολόγος πραγματοποίησε αγορά ενός μηχανήματος από την Γερμανία αξίας 5.000€.

Η αγορά αυτή δεν φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα, αλλά φορολογείται ως παράδοση στην Γερμανία.

- Η ίδια επιχείρηση τον Σεπτέμβριο του 2014 πραγματοποιεί αγορά μηχανήματος από την Αγγλία αξίας 6.000€

Η αγορά αυτή αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και φορολογείται στην Ελλάδα, δεδομένου ότι οι αγοραστές τις από άλλα κράτη – μέλη υπερέβησαν το όριο των 10.000€ (5.000 + 6.000 = 11.000€).

Θα πρέπει όμως πριν από την διενέργεια της πράξης αυτής να πραγματοποιήσει εγγραφή στο σύστημα VIES.

- Στη συνέχεια τον Οκτώβριο του 2014 πραγματοποιεί αγορά μηχανήματος από την Ιταλία αξίας 4.000€. Και η αγορά αυτή αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογητέα στην Ελλάδα, καθόσον έχει ήδη υπερβεί το όριο των 10.000€.
- Κατά το έτος 2015, πραγματοποιεί αγορές από άλλα κράτη – μέλη αξίας 9.000€. Και για τις αγορές αυτές οφείλεται φόρος στην Ελλάδα εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είχε υπερβεί το όριο των 10.000€.

Εφόσον οι συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κατά το έτος 2015 δεν υπερέβησαν το όριο των 10.000€ κατά το επόμενο έτος 2016 η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση καταβολής φόρου στην Ελλάδα εφόσον πραγματοποιήσει όμως διαγραφή από το μητρώο VIES. Κατά την διάρκεια αυτού του έτους θα πρέπει να παρακολουθήσει τις αγορές τις από τα άλλα κράτη – μέλη και στην περίπτωση που υπερβεί το όριο (όπως το έτος 2014), καθίσταται εκ νέου υπόχρεος για καταβολή του φόρου στην Ελλάδα.

Ειδική ρύθμιση για καινούργια μεταφορικά μέσα και για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Ως προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης θεωρούνται τα ενεργειακά, η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, όπως ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, εκτός από το αέριο που παραδίδεται μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκομένου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα.

Ως μεταφορικά μέσα θεωρούνται, τα σκάφη μήκους άνω των 7,5 μέτρων, τα αεροσκάφη των οποίων το συνολικό βάρος κατά την απογείωση υπερβαίνει τα 1.550 χιλιόγραμμα και τα χερσαία οχήματα με κινητήρα κυβισμού άνω των 48 κυβικών εκατοστών ή ισχύος άνω των 7,2 τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27.

Δεν θεωρούνται ως "καινούργια", τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση β' όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

- α)** η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί μετά την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία. Ειδικά, για τα χερσαία οχήματα η ανωτέρω χρονική διάρκεια αυξάνεται σε έξι μήνες.
- β)** το μεταφορικό μέσο έχει διανύσει περισσότερα από 6.000 χιλιόμετρα, αν πρόκειται για χερσαίο όχημα, έχει πραγματοποιήσει άνω των 100 ωρών πλεύσης, αν πρόκειται για σκάφος και άνω των 40 ωρών πτήσης, αν πρόκειται για αεροσκάφος.

Παράδειγμα Ι.Χ αυτοκινήτου από άλλο κράτος – μέλος

Επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο τίθεται σε κυκλοφορία στην Ιταλία στις 20/2/2012. Το αυτοκίνητο αυτό μεταβιβάζεται σε δημόσιο νοσοκομείο στην Ελλάδα στις 15/4/2012. Η μεταβίβαση αυτή συνιστά φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τα χιλιόμετρα, που έχει διανύσει μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης, επειδή ημεταβίβαση γίνεται πριν από την παρέλευση εξαμήνου, από τη θέση σε κυκλοφορία, για πρώτη φορά στην Ιταλία.

Αν η ανωτέρω μεταβίβαση πραγματοποιηθεί στις 10/9/2012, και μέχρι την ημερομηνία αυτή έχει διανύσει 5.000 χ.λ.μ., συνιστάται και πάλι ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογητέα στην Ελλάδα επειδή το αυτοκίνητο αυτό έχει διανύσει λιγότερα από 6.000 χ.λ.μ.

Αν όμως μέχρι της 10/9/2012 έχει διανύσει 7.000 χ.λ.μ. το αυτοκίνητο δεν θεωρείται <<καινούργιο>> και κατά συνέπεια δεν οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Η πώληση αγαθών από την ελληνική επιχείρηση σε άλλο κράτος-μέλος ονομάζεται ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Για την ενδοκοινοτική παράδοση συμπληρώνεται η μηνιαία ή τριμηνιαία περιοδική δήλωση ΦΠΑ, η μηνιαία δήλωση INTRASTAT και ο μηνιαίος ανακεφαλαιωτικός πίνακας LISTING. Φυσικά η ενδοκοινοτική παράδοση δεν υπόκειται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα, είναι δηλαδή παράδοση απαλλασσόμενη με δικαίωμα όμως έκπτωσης του αντίστοιχου ΦΠΑ εκρών. Η ενδοκοινοτική παράδοση απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις αφού θα φορολόγηθεί στο κράτος μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Η τιμολόγηση από τον πωλητή στον αγοραστή γίνεται μόνο εάν συντρέχουν συσσωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στον φόρο, να έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. να είναι δηλαδή εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES.
- Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στον φόρο, να έχει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. να είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES.
- Τα αγαθά να αναφέρονται από το κράτος-μέλος του πωλητή στο κράτος-μέλος του αγοραστή.

Παράδειγμα ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών

1) Η επιχείρηση Α υποκείμενη στο Φ.Π.Α. με έδρα την Γερμανία αγοράζει από την επιχείρηση Β εγκατεστημένη στην Ελλάδα υλικά συσκευασίας και δίνει εντολή να παραδοθούν τα υλικά στην επιχείρηση Γ που είναι επίσης εγκατεστημένη στην Ελλάδα. Για να χρησιμοποιηθούν τα υλικά αυτά στην συσκευασία του αγαθού που αγοράζει η Α από την Γ και έτσι συσκευασμένο το αγαθό να αποστέλλει από τον Γ στην επιχείρηση Α της Γερμανίας.

Απάντηση:

Η παράδοση των υλικών συσκευασίας από την επιχείρηση Β στην επιχείρηση Γ και η αποστολή του συσκευασμένου αγαθού από την Γ στην Α θεωρούνται ενδοκοινοτικές παραδόσεις με τις εξής υποχρεώσεις:

- Εκδίδει Τ.Δ.Α. με το ΑΦΜ της Α χωρίς Φ.Π.Α. (ενδοκοινοτική παράδοση) και παραδίδεται υλικά στην επιχείρηση Γ.
- Δηλώνει την αξία των υλικών στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και ως ενδοκοινοτική παράδοση και υποβάλλει δήλωση INTRASTAT και ανακεφαλαιωτικό πίνακα LISTING με Α.Φ.Μ. της επιχείρησης Α της Γερμανίας.
- Διαφυλάττει τα αντίγραφα – τιμολόγια που αποστέλλει ο Γ.

2) Έλληνας υποκείμενος Α στέλνει μηχανήματα της επιχείρησης του στην Ιταλία για να εκτεθούν σε έκθεση. Κατά την διάρκεια της έκθεσης μερικά πωλούνται και τα υπόλοιπα επιστρέφονται στην Ελλάδα.

Απάντηση:

Η μετακίνηση των μηχανημάτων αυτών από την Ελλάδα προς την Ιταλία δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. Για τα μηχανήματα όμως εκείνα που πωλήθηκαν στην Ιταλία ο Έλληνας θα πρέπει να γραφεί στην Δ.Ο.Υ. της Ιταλίας, να πάρει Α.Φ.Μ. και να δηλώσει την φορολογητέα αξία αυτών στην Ιταλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση χρεωπιστώνοντας τον Φ.Π.Α. που αναλογεί. Στην περίπτωση αυτή του Α, του εκδίδουν ιταλικά τιμολόγια και ο Φ.Π.Α. εισπράττεται και αποδίδεται στο ιταλικό δημόσιο. Παράλληλα ο Έλληνας εκθέτης Α για τα μηχανήματα που πωλήθηκαν υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT και ανακεφαλαιωτικό πίνακα LISTING στην Ελλάδα και στην Ιταλία, διότι θεωρείται ότι πραγματοποίησε ενδοκοινοτική παράδοση των μηχανημάτων αυτών που πουλήθηκαν. Τα υπόλοιπα μηχανήματα μετά το πέρας της έκθεσης επιστρέφονται στην Ελλάδα χωρίς άλλες δηλωτικές υποχρεώσεις.

Ενδοκοινοτική παράδοση

- ➔ Περιοδική δήλωση Φ2
- ➔ LISTING
- ➔ INTRASTAT
- ➔ χωρίς Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην χώρα όπου γίνεται η συναλλαγή.

3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

Στις 17 Οκτωβρίου 2015 ψηφίστηκε στη Βουλή ο Νόμος 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων», ο οποίος περιέχει αρκετές αλλαγές ιδίως όσον αφορά στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), οι σημαντικότερες εκ των οποίων συνοψίζονται παρακάτω. Οι αλλαγές πάντως κινούνται σε μια γενικότερη κατεύθυνση μείωσης των διαφόρων προστίμων του Κ.Φ.Δ.

Τα νέα πρόστιμα εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από 12.10.2015 και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης) και 59 (Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων) του ΚΦΔ, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Οι νέες αυτές διατάξεις εφαρμόζονται και για τις εκκρεμείς υποθέσεις εφόσον υποβληθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής.

Δεν επιβάλλονται πρόστιμα σε περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση λόγω μη υποβολής δήλωσης.

➤ **ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ**

Παραβάσεις	Φορολογούμενος ο οποίος δεν είναι υπόχρεος στην τήρηση λογιστικών βιβλίων	Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία με απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα (Απλογραφικά)	Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία με πλήρη λογιστικά πρότυπα (Διπλογραφικά)
α) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.	100	100	100
β) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.	100	250	500
γ) Δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου.	100	250	500
δ) Δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.	100	250	500
ε) Δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου.	2.500	2.500	2.500
στ) Δεν γνωστοποιήσει στη	-	250	500

Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του.			
ζ) Δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές.	2.500	2.500	2.500
η) Δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθ. 13 του Κώδικα.	2.500	2.500	2.500

Διοικητικά πρόστιμα με βάση το Ν. 4337/2015

Για την μη έκδοση αποδείξεων πλέον, εκτός των λοιπών κυρώσεων που επιβάλλονται κατά περίπτωση (άρθρα 58α, άρθρα 59) και λοιπές κυρώσεις περί φορολογικών εγκλημάτων, επιβάλλεται και το διαδικαστικό πρόστιμο 2.500,00€ .

ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ο χρόνος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της σχετικής δήλωσης (περιοδικής ή εκκαθαριστικής).

Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά 117€ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα 1170€. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου Α.Φ.Μ. που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε 4.400€ από 1/1/2002.

➤ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Το αδίκημα της φοροδιαφυγής για τη μη απόδοση ή την ανακριβή απόδοση ΦΠΑ από τους υπόχρεους υπόκειται στις φορολογικές κυρώσεις οι οποίες καθορίζονται ρητά στις διατάξεις του Ν.4337/2015 «Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων στη Φορολογική Νομοθεσία». Δίνεται ο ορισμός του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, το οποίο επεκτείνεται στα περισσότερα φορολογικά αντικείμενα. Συγκεκριμένα, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττουν τα πρόσωπα τα οποία με πρόθεση αποφεύγουν την πληρωμή φόρου (π.χ. εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων, ειδικού φόρου ακινήτων, φπα, κύκλου εργασιών,

ασφαλίστρων, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, φόρου πλοίων, κλπ.).

Οι σημαντικότερες αλλαγές των ποινικών κυρώσεων σύμφωνα με το Ν. 4337/2015 συνοψίζονται παρακάτω:

- 1)** Γίνεται νομοτεχνική βελτίωση στις διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων.
- 2)** Εκπρόθεσμη αρχική δήλωση μπορεί να υποβληθεί και μετά την εντολή ελέγχου. **3)** Τα πρόστιμα του άρθρου 54 (100€, 250€, 500€) δεν αλλάζουν, αλλά επεκτείνονται και στη φορολογία κεφαλαίου.
- 4)** Το ανώτατο πρόστιμο των 30.000€ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καταργείται.
- 5)** Αλλάζουν τα πρόστιμα στις ενδοομιλικές συναλλαγές.
- 6)** Αλλάζουν (μειώνονται) τα πρόστιμα στις περιπτώσεις που προκύπτει διαφορά φόρου δήλωσης και ελέγχου και επιβάλλονται μετά από έλεγχο.

Πρόστιμο επί του ποσού της διαφοράς	εάν η διαφορά
25%	ανέρχεται από 20% έως 50%
50%	Υπερβαίνει το 50%

- 7)** Καθορίζονται διαφορετικά επιπλέον παραβάσεις για τον ΦΠΑ μετά από την διαπίστωση ελέγχου.

Πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση

<u>Παραβάσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου</u>	<u>Πρόστιμα</u>	<u>Προϋποθέσεις επιβολής</u>
Ανακριβής δήλωση	10% του ποσού της διαφοράς	Αν το ποσό υπερβαίνει το 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.
	25% του ποσού της διαφοράς	Αν το ποσό υπερβαίνει το 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.
	50% του ποσού της διαφοράς	Αν το ποσό υπερβαίνει το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Μη υποβολή δήλωσης	50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση	
--------------------	--	--

Σημειώνεται ότι τα εν λόγω πρόστιμα δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων εφόσον επιβληθούν τα παρακάτω σχετικά πρόστιμα.

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με ΦΠΑ (κατόπιν ελέγχου)

Προστίθεται νέο άρθρο για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ και διευκρινίζεται ότι για τις εν λόγω παραβάσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, ισχύουν πλέον, διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, τα ειδικά αυτά πρόστιμα:

<u>Παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου</u>	<u>Πρόστιμα</u>
Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοση/λήψη ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ	50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα
Υποβολή ανακριβούς δήλωσης/μη υποβολή δήλωσης	50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς αντίστοιχα
Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών (παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης)	50% επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας
Έκδοση φορολογικών στοιχείων με ΦΠΑ από μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ	50% επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε

8) Καταργείται το πρόστιμο στους παρακρατούμενους φόρους και από 100% γίνεται 50%, αλλά μετά από έλεγχο.

<u>Παραβάσεις επί παρακρατούμενων φόρων που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου</u>	<u>Πρόστιμα</u>
Ανακριβής δήλωση	50% επί της διαφοράς του φόρου
Μη υποβολή δήλωσης	50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση

9) Ο ψηφισθής νόμος φαίνεται να καταργεί από 1.12.2015 τα ειδικά πρόστιμα για έκδοση/λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων (πέραν των αρχικών προστίμων που έχουν ήδη αναλυθεί). Δεν είναι πάντως σαφές αν η πραγματική πρόθεση ήταν η κατάργηση των προστίμων αυτών, ενώ και οι μεταβατικές διατάξεις (που περιγράφονται κατωτέρω) περιέχουν πολλές ασάφειες που δεν ξεκαθαρίζουν πλήρως το τοπίο όσον αφορά τις περιπτώσεις αυτές. Η εφαρμογή αυτών στην πράξη χρήζει στενής παρακολούθησης.

Για παραβάσεις σχετικές με την έκδοση ή λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων οι οποίες διαπράχθηκαν έως 31.12.2013 στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ για τις οποίες μέχρι 12.10.2015 δεν έχει εκδοθεί οριστική πράξη επιβολής προστίμου καθώς και για αντίστοιχες παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο πλαίσιο εφαρμογής του ΚΦΔ από 1.1.2014 έως τις 17.10.2015 προβλέπεται πλέον η επιβολή των ακόλουθων προστίμων:

<u>Παραβάσεις</u>	<u>Πρόστιμα</u>
Έκδοση πλαστών στοιχείων	Ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε Στοιχείου
Έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά	Ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου ή του μέρους της εικονικής αξίας εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ή ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία
Η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη	Ποσό ίσο με το 20% της αξίας του Στοιχείου
Λήψη εικονικού φορολογικού Στοιχείου	Ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους
Έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200€	Ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση
Για τις λοιπές παραβάσεις (που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων)	Ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση για κάθε παράβαση

Τα παραπάνω πρόστιμα εφαρμόζονται και για τις εκκρεμείς υποθέσεις εφόσον υποβληθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής.

10) Εισάγονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας νέες διατάξεις (ως άρθρο 66) για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής που διαπράττονται με πρόθεση και τα οποία εξειδικεύονται ρητά, με **ΑΥΣΤΗΡΕΣ** ποινές:

Φυλάκιση τουλάχιστον 2 ετών	α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος ή ανά φορολογική υπόθεση τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή	
	β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος ή ανά φορολογική υπόθεση:	i) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας
		ii) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.
Επιβάλλεται κάθειρξη	αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς των παραπάνω περιπτώσεων, υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.	

Πλαστά και εικονικά:

Ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών	Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραπάνω περιπτώσεων του ανωτέρω πίνακα, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.
---	---

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

Φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους	Εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ.
Με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη	Εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

11) Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής θα συνεχίσει να υπολογίζεται ανά μήνα μέχρι και την 31.12.2017.

12) Δεν αλλάζουν οι διατάξεις για τη δέσμευση καταθέσεων και θυρίδων αλλά γίνεται μεταφορά στις νέες διατάξεις περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

ΒΑΣΙΚΗ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΗ:

Θυμίζουμε ότι με βάση την φιλοσοφία του Κ.Φ.Δ. οι δηλώσεις (φορολογικές, ΦΠΑ, παρακρατούμενων κλπ) έχουν αποσυνδεθεί πλήρως από την καταβολή των φόρων, και ουσιαστικά τα πρόστιμα επιβάλλονται για δύο πράξεις, την μη υποβολή της δήλωσης και την μη καταβολή του φόρου που απορρέει από κάθε δήλωση.

Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής φόρων (άρθρο 53)

Στις περιπτώσεις που από οποιαδήποτε δήλωση προκύπτει φόρος και συνεπώς υπάρχει καθυστέρηση στην πληρωμή του, τότε εκτός από τα πρόστιμα για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης προκύπτουν επιπλέον επιβαρύνσεις για την εκπρόθεσμη πληρωμή του φόρου αυτού.	
Τόκοι επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.	άρθρο 53 ΚΦΔ ν.4174/2013
Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013 υπολογίζεται σε :	
(8,76% : 12 = 0,73%)	
Πχ, για 5 μήνες καθυστέρησης θα είναι $5 \times 0,73 = 3,65\%$.	
Άρθρο 66, παρ.15: Μέχρι την 31.12.2015 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα. ΝΕΟ: Με το νέο Φ/Ν η παραπάνω ημερομηνία παρατείνεται μέχρι 31/12/2017	

3.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ

Οι απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. συναλλαγές, είναι οι συναλλαγές εκείνες, δηλαδή οι πωλήσεις ή οι παροχές υπηρεσιών που όταν πραγματοποιούνται, πάνω στην αξία τους δεν προστίθεται Φ.Π.Α. Οι απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. συναλλαγές διακρίνονται στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών, απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών, ειδικές απαλλαγές, απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και αναφέρονται στα άρθρα 22-29 του Ν. 2859/2000 και αναλύονται αμέσως παρακάτω.

➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται απαλλαγές από το Φ.Π.Α., που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

Οι πράξεις στις οποίες αναφέρονται οι απαλλαγές αυτές, αφορούν παροχή υπηρεσιών και ορισμένες παραδόσεις αγαθών, που συνδέονται άμεσα με τις υπηρεσίες αυτές.

Το κύριο χαρακτηριστικό των πράξεων αυτών είναι ότι δεν παρέχουν στον υποκείμενο στο φόρο, που τις πραγματοποιεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τις εισροές που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

Απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 2859/2000 τα παρακάτω:

1. Η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.
2. Οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.
3. Η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων, καθώς και οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο. Ε. Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, Γ.Ο.Ε.Β., Τ.Ο.Ε.Β.) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.
4. Η διάταξη αυτή ισχύει από 25.11.1992 μέχρι την καθιέρωση ειδικού απλοποιημένου καθεστώτος επιβολής και απόδοσης Φ.Π.Α. από τα παραπάνω πρόσωπα. Τυχόν φόρος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.
Η απαλλαγή των παροχών του πρώτου εδαφίου ισχύει και για πράξεις που πραγματοποιούνται από το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ.
5. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.
Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί:

- i) Δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών.
 - ii) Η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων, οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.
6. Οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιείς, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.
 7. Η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες.
 8. Η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.
 9. Η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.
 10. Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος.
 11. Η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή.
 12. Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.
 13. Η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης.
 14. Η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.
 15. Η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.
 16. Η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή

ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

17. Η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη.
18. Εκδηλώσεις που οργανώνονται για την οικονομική ενίσχυση νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
19. Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας.
20. Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές.
21. Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικών εμπορευμάτων.
22. Η διαχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κατά την έννοια των διατάξεων που κάθε φορά ισχύουν γι' αυτά.
23. Η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί.
24. Η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί.

Πιο συγκεκριμένα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.:

- ο Η αμοιβή για την ανάληψη υποχρέωσης που καταβάλλεται από τον οφειλέτη σε τρίτο.
 - ο Η αμοιβή που καταβάλλεται από τον οφειλέτη σε τρίτο για την παροχή εγγυητικής επιστολής κλπ.
 - ο Η αμοιβή που καταβάλλεται για τις εργασίες διαπραγμάτευσης σε τρίτους για την ανάληψη υποχρεώσεων κλπ.
 - ο Η αμοιβή που καταβάλλεται προς τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα για την διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων.
25. Οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές.

Πιο συγκεκριμένα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.:

- ο Οι τόκοι που προέρχονται από καταθέσεις σε τράπεζα. Οι καταθέσεις μπορεί να είναι όψεως, ταμειευτηρίου ή προθεσμίας.
 - ο Η αμοιβή (προμήθεια) της τράπεζας για μεταφορά καταθέσεων από ένα λογαριασμό σε άλλο.
 - ο Η προμήθεια για αποστολή εμβάσματος από ένα τόπο σε άλλο.
 - ο Οι αμοιβές της τράπεζας για εργασίες σε τρεχούμενους λογαριασμούς.
 - ο Η προμήθεια των τραπεζών για πληρωμή (εξόφληση) τρίτων για λογαριασμό του οφειλέτη (εντολέα).
 - ο Οι αμοιβές που καταβάλλονται για εργασίες που αφορούν συναλλαγματικές, γραμμάτια, μετοχές, ομόλογα, επιταγές κλπ.
- 26.** Οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8.
- 27.** Η παράδοση κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ, ΠΡΟΤΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) του Οργανισμού Ιπποδρομιών Ελλάδος.
- 28.** Η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές.
- 29.** Η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30.
- 30.** Η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20.
- 1)** Η παράδοση ακινήτων, εκτός από:
 - ο Την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6.
 - ο Τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7.
 - 2)** Η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.
- 32.** Η παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής.

33. Η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

34. Τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

Παραδείγματα στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1) Ο Κυνηγετικός Σύλλογος Ηρακλείου έναντι μιας μικρής αμοιβής των 50€ αναλαμβάνει την έκδοση των αδειών κυνηγιού των μελών του. Η αμοιβή αυτή δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.

2) Ο Σύλλογος Ηλιαχτίδα (σύλλογος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) επιδειώκει την υποστήριξη τόσο υλική όσο και ηθική και ψυχολογική των παιδιών με νεοπλασματικά νοσήματα και των οικογενειών τους.

Στα πλαίσια αυτά πραγματοποιεί έκθεση βιβλίων με σκοπό την πώληση τους. Τα έσοδα από την έκθεση αυτή απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α.

3) Η βιομηχανία κατασκευής υποδημάτων εξάγει υποδήματα στις Η.Π.Α. αξίας 200.000€. Ο διακανονισμός του τιμήματος γίνεται μέσω της εθνικής τράπεζας η οποία εισπράττει για τον διακανονισμό αυτό προμήθεια και τόκους 5.000€ που είναι εργασίες απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α. Επειδή η τράπεζα προσέφερε υπηρεσίες σε τράπεζα των Η.Π.Α. (χώρα εκτός της Κοινότητας), δικαιούται έκπτωση και επιστροφή του Φ.Π.Α. εισροών των διαχειριστικών εξόδων που αναλογεί στην απαλλασσόμενη αυτή υπηρεσία. Έτσι αν το **ποσό του Φ.Π.Α.** του συνόλου των διαχειριστικών εξόδων της εθνικής τράπεζας είναι 10.000€ και το σύνολο των εσόδων της τράπεζας μέσα στην ίδια **φορολογική περίοδο** 10.000€ τότε το ποσό που έχει δικαίωμα να εκπέσει η τράπεζα υπολογίζεται ως εξής: $10.000 \times 5.000 \div 100 = 500\text{€ Φ.Π.Α.}$ Το πόσο αυτό έχει δικαίωμα να εκπέσει η τράπεζα υποβάλλοντας σχετική δήλωση στην Δ.Ο.Υ.

4) Ο γιατρός Α πωλεί τα έπιπλα του ιατρείου του σε έναν έμπορο. Η επιχείρηση Β πωλεί ένα επιβατικό αυτοκίνητο σε μια άλλη επιχείρηση. Το φροντιστήριο μέσης εκπαίδευσης Γ πωλεί τα θρανία του σε άλλο φροντιστήριο Δ. Και στις τρεις αυτές περιπτώσεις η πώληση απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. Αν στην συνέχεια το φροντιστήριο Δ πωλήσει τα θρανία αυτά σε άλλο φροντιστήριο Ε, τότε και πάλι η πώληση αυτή δεν θα έχει Φ.Π.Α. διότι το φροντιστήριο Δ είναι απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση. Αντίθετα, ο έμπορος θα πωλήσει τα έπιπλα του γιατρού Α με Φ.Π.Α. διότι είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Φυσικά το Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητο όσες φορές και αν πωληθεί στο μέλλον θα πωληθεί πάντα χωρίς Φ.Π.Α.

5) Ο Δήμος Μαλεβιζίου πωλεί σε έμπορο επίπλων τα γραφεία που χρησιμοποιούν οι υπάλληλοι του Δήμου. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. η πώληση διότι πραγματοποιείται από πρόσωπο το οποίο εφόσον από πρόσωπο, το οποίο εφόσον ενεργεί στα πλαίσια της αποστολής του, εξαιρείται απ' την υπαγωγή σε Φ.Π.Α.

6) Μεταφορική εταιρεία αναλαμβάνει την μεταφορά εισαχθέντων αγαθών από το τελωνείο των Αθηνών στο τελωνείο της Θεσσαλονίκης όπου θα γίνει ο εκτελωνισμός τους. Η εταιρεία για την μεταφορά αυτή θα εκδώσει φορτωτική όπου δεν θα αναγράφει Φ.Π.Α. και η οποία θα σφραγιστεί από το τελωνείο με την ένδειξη ότι " η αξία μεταφοράς έχει συμπεριληφθεί στη φορολογητέα βάση για την επιβολή του Φ.Π.Α. στο τελωνείο". Έτσι η μεταφορική εταιρεία παρόλο που δεν εισέπραξε το Φ.Π.Α. "απαλλασσόμενη πράξη" θα αφαιρέσει το Φ.Π.Α. που πλήρωσε για καύσιμα κ.λ.π. της παραπάνω μεταφοράς.

7) Ο Α είναι εμπορικός αντιπρόσωπος μιας εταιρείας με έδρα στο εξωτερικό. Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ο Α δικαιούται προμήθειες τις οποίες εισπράττει από την τράπεζα με την έκδοση σχετικού τιμολογίου. Το ποσό της προμήθειας του εμπορικού αντιπροσώπου δεν θα υπαχθεί σε φόρο, εφόσον περιλαμβάνεται στα τιμολόγια του οίκου του εξωτερικού και κατά την εισαγωγή των ειδών θα συνυπολογιστεί στη φορολογητέα βάση των εισαγόμενων ειδών.

8) Τραγουδιστής καλείται να συμμετάσχει σε εκδήλωση που οργανώνεται από επιχείρηση οργάνωσης καλλιτεχνικών εκδηλώσεων. Στο στοιχείο που θα εκδόσει ο τραγουδιστής προς την οργανώτρια επιχείρηση δεν θα υπολογιστεί Φ.Π.Α. Αντίθετα αν ο τραγουδιστής πραγματοποιήσει συναυλία για ίδιο λογαριασμό και για το σκοπό αυτό εκδόσει εισιτήρια για το κοινό τότε η εκδήλωση υπάγεται σε Φ.Π.Α.

9) Τεχνική εταιρεία που κατασκεύασε οικοδομή αποτελούμενη από 5 διαμερίσματα με άδεια οικοδομής που εκδόθηκε στις 9/1/2006 πωλεί τα 4 διαμερίσματα ως γραφεία σε επιχειρήσεις και υπολογίζει για την πώληση αυτή Φ.Π.Α. Για το πέμπτο διαμέρισμα, όμως ο αγοραστής που γι' αυτόν αποτελεί την πρώτη κατοικία προσκομίζει στην επιχείρηση δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν ότι πράγματι είναι δικαιούχος απαλλαγής.

➤ **ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 2859/2000 προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο σε ορισμένες περιπτώσεις εισαγωγής αγαθών από τρίτες χώρες :

- ✓ Η επανεισαγωγή αγαθών διαφόρων ειδών εφόσον αυτά επανεισάγονται στην ίδια κατάσταση που αυτά ήταν όταν εξήχθησαν, και από το ίδιο πρόσωπο που τα εξήγαγε. Η απαλλαγή παρέχεται εφόσον έχουν ατέλεια.
- ✓ Η οριστική εισαγωγή ειδών, των οποίων η αντίστοιχη παράδοση από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στο εσωτερικό της χώρας, απαλλάσσεται του φόρου.
- ✓ Η εισαγωγή προϊόντων αλιείας από επιχειρήσεις θαλάσσιας αλιείας, στην κατάσταση που αλιεύτηκαν ή αφού υποβλήθηκαν σε εργασίες συντήρησης με σκοπό την εμπορία τους και πριν από την παράδοση τους.
- ✓ Η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος - μέλος και η παράδοση τους απαλλάσσεται "ως ενδοκοιντική παράδοση".

- ✓ Η εισαγωγή αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα ή που εισάγεται από πλοίο μεταφοράς αερίου σε σύστημα φυσικού αερίου ή σε ανάντη δίκτυο αγωγών, ηλεκτρικής ενέργειας, θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης.
- ✓ Η εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών αναστέλλεται η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον εισαγωγέα ή αν δεν υπάρχει εισαγωγέας από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη τους.

Επίσης, δεν φορολογούνται, κατά την εισαγωγή και τα εξής αγαθά:

- Τα αντικείμενα επιστημονικού ή εκπαιδευτικού χαρακτήρα και τα είδη ιματισμού, που προορίζονται για φοιτητές.
- Οι αποσκευές στρατιωτικών και πολιτικών υπαλλήλων.
- Τα καπνιστικά προϊόντα και τα οινοπνευματώδη ποτά μέχρι ενός ποσού.
- Τα αγαθά μικρών αποστολών, τα οποία αποστέλλονται από ιδιώτες του εξωτερικού σε ιδιώτες στην Ελλάδα.
- Τα καύσιμα που περιέχονται σε δεξαμενές αυτοκινήτων.
- Χημικές ουσίες και πειραματόζωα, που προορίζονται για έρευνα.
- Αντικείμενα, τα οποία προορίζονται για γεωργική χρήση.

Παράδειγμα στην εισαγωγή αγαθών

1) Η επιχείρηση “Α”, που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, εισάγει από την Αίγυπτο αγαθά, τα οποία στη συνέχεια τα αποστέλλει στην Ιταλία στο εκεί κατάστημα της που διατηρεί ή τα πωλεί σε άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., που είναι εγκατεστημένος επίσης στην Ιταλία. Η πράξη αυτή της αποστολής ή πώλησης ενεργείται υποχρεωτικά από φορολογικό αντιπρόσωπο και απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. στην Ελλάδα επειδή θεωρείται ως ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών προς την Ιταλία.

➤ **ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΩΓΗ, ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ**

Οι απαλλαγές του άρθρου 24 του Ν.2859/2000 παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο σε ΦΠΑ να εκτέσει (αφαιρέσει) το ΦΠΑ με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Απαλλάσσονται απο το φόρο τα παρακάτω:

- Οι εξαγωγές αγαθών εκτός κοινότητας από τον ίδιο τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Ο εξαγωγέας όμως δικαιούται την έκπτωση ή την επιστροφή του ΦΠΑ των αγορών και δαπανών που πραγματοποίησε είτε κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό είτε κατά την αγορά τους ή την παραγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας και που βαρύνουν τα εξαγόμενα αγαθά.

- Η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός Κοινότητας από τον μη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Όμως δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα αγαθά εκείνα που μεταφέρονται από τον ίδιο αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.
- Οι υπηρεσίες που έχουν ενσωματωθεί στα αγαθά που εξάγονται εκτός της κοινότητας απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Τέτοιες είναι οι εργασίες φασόν που αφορούν επεξεργασία κινητών αγαθών, τα οποία έχουν αποκτηθεί, αποσταλεί για το σκοπό αυτό στην Ελλάδα και στη συνέχεια εξάγονται ως έτοιμα προϊόντα απ' αυτόν που παρείχε τις υπηρεσίες ή από τον μη εγκαταστημένο στην Ελλάδα λήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό των προσώπων αυτών.
- Τα αγαθά που παραδίδονται σε φιланθρωπικά και λοιπά ιδρύματα με σκοπό την εξαγωγή τους, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Δηλαδή απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η αγορά αγαθών από αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και άλλα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα με σκοπό να εξάγουν σε τρίτη χώρα, στα πλαίσια των ανθρωπιστικών φιλανθρωπικών δραστηριοτήτων τους.
- Οι υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές εκτός κοινοτικού εδάφους και με την εξωτερική διαμετακόμιση απαλλάσσονται το ΦΠΑ. Δηλαδή απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με τις εξαγωγές αγαθών προς τρίτες χώρες, καθώς και με τις εισαγωγές αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.
- Οι μεσιτικές εργασίες. Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι μεσιτικές εργασίες που αφορούν τις πράξεις του άρθρου 24 και του άρθρου 27 του Ν. 2859/2000, εφόσον τα πρόσωπα που μεσολαβούν ενεργούν στ' όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από μεσίτες και άλλα πρόσωπα που ενεργούν ως αντιπρόσωποι για την πραγματοποίηση εξαγωγής απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, εφόσον το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδίδεται μετά την πραγματοποίηση της σχετικής πράξης. Επίσης απαλλάσσονται από το ΦΠΑ ορισμένα δικαιώματα και αμοιβές των ναυτικών πρακτόρων.
- Όριο παροχής άμεσης απαλλαγής από τον Φ.Π.Α των εισροών που προορίζονται για εξαγωγή. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και πραγματοποιεί εξαγωγές έχει δικαίωμα άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για τις εισροές του που είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση της εξαγωγικής του δραστηριότητας. Η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται με έκδοση ειδικού θεωρημένου δελτίου απαλλαγής Ε.Δ.Δ.Α αναγράφοντας το όριο της απαλλαγής και ο εξαγωγέας χρησιμοποιεί αυτό για τις αγορές, εισαγωγές αγαθών και ληψεις υπηρεσιών μέχρι την κάλυψη του ορίου των εξαγωγών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Παραδείγμα εξαγόμενων αγαθών εκτός Κοινότητας

Η επιχείρηση Α παραλαμβάνει αγαθά προέλευσης τρίτης χώρας π.χ. ύφασμα και κατασκευάζει ενδύματα και εξάγει αυτά στον εργοδότη. Η πράξη της εξαγωγής αυτής θεωρείται πράξη απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. για την αμοιβή της επιχείρησης Α, που είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αμοιβής μεταφορικού γραφείου

1) Ένα μεταφορικό γραφείο με έδρα την Ελλάδα αναλαμβάνει τη μεταφορά στο εξωτερικό (Γαλλία) αγροτικών προϊόντων, την οποία τελικά αναθέτει σε μεταφορική επιχείρηση. Η αμοιβή που θα καταβληθεί από την Γαλλική επιχείρηση στο εδώ μεταφορικό γραφείο απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Επίσης, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. και η αμοιβή της μεταφορικής επιχείρησης.

2) Στο Σωματείο Φορτοεκφορτωτών Ο.Λ.Η. παρέχει υπηρεσίες φόρτωσης πλοίου με αγαθά που εξάγονται από την Ελλάδα προς Τρίτη χώρα. Αυτή η υπηρεσία φόρτωσης απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., επειδή συνδέεται άμεσα με αγαθά τα οποία εξάγονται από το εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εισροών που προορίζονται για εξαγωγή

1) Η επιχείρηση πραγματοποίησε κατά την διαχειριστική περίοδο του έτους 2014 εξαγωγές αξίας 400.000€ και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας 500.000€. Κατά την διαχειριστική περίοδο 2015 δικαιούται να τύχει απαλλαγής για αγορές στο εσωτερικό ή εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες ή και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 900.000€ (όριο απαλλαγής) με την προϋπόθεση ότι οι αγορές και οι υπηρεσίες συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική της δραστηριότητα.

Αν η αξία των αγορών και των υπηρεσιών για το έτος 2015 ανέλθει στο ποσό των 1.300.000€, τότε η επιχείρηση αυτή δικαιούται απαλλαγής αξίας μέχρι 900.000€ όσο δηλαδή το όριο της απαλλαγής που δικαιούται με βάση το ύψος των εξαγωγών του προηγούμενου έτους, ενώ για το υπόλοιπο ποσό των 400.000€ δεν δικαιούται άμεσης απαλλαγής λόγω εξάντλησης του δικαιούμενου ορίου απαλλαγής. Επομένως για το ποσό αυτό θα επιβαρυνθεί από τους προμηθευτές της με Φ.Π.Α.

2) Επιχείρηση κατά την δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο του έτους 2014 πραγματοποίησε εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 500.000€ με την συνολική αυτή αξία η επιχείρηση θεώρησε το ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) για το επόμενο έτος 2015. Κατά το έτος αυτό όμως η επιχείρηση πραγματοποίησε αγορές – λήψεις υπηρεσιών συνολική αξίας 400.000€. Συνέχισε να χρησιμοποιεί αυτό το Ε.Δ.Δ.Α για το έτος 2016 μέχρι που το εξάντλησε. Κατά την διάρκεια του έτους 2016 προσκόμισε για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε.Δ.Δ.Α. ύψους 700.000€, όσο δηλαδή ήταν η συνολική αξία των εξαγωγών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος 2015.

Δεδομένου ότι η επιχείρηση για το έτος 2016 χρησιμοποίησε Ε.Δ.Δ.Α που αφορούσε το έτος 2015 συνολικής αξίας 100.000€, κατά την θεώρηση του Ε.Δ.Δ.Α του έτους 2016 θα αναφέρεται επ' αυτού το συνολικό δικαιούμενο ποσό της απαλλαγής για το έτος 2016, δηλ. (700.000€ - 100.000€ = 600.000€) υπόλοιπο ποσού ορίου απαλλαγής για το 2016.

➤ **ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ**

Οι απαλλαγές του άρθρου 25 που αναφέρονται στις παρακάτω περιπτώσεις παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο στο ΦΠΑ να εκπέσει (αφαιρέσει) το ΦΠΑ εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η διακίνηση αγαθών και η λήψη υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Απαλλαγές που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών είναι οι εξής:

- Απαλλαγές κατά την εισαγωγή αγαθών που τίθεται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης.
- Απαλλαγή της παράδοσης και της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που τίθενται στα ειδικά καθεστώτα.

Τα ειδικά καθεστώτα που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. είναι τα εξής:

- 1) Τα αγαθά που προορίζονται στο τελωνείο για να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης.
 - 2) Να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης με σκοπό την επισκευή, κατασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για την σύνδεση των εξέδρων αυτών με τη ξηρά.
 - 3) Να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης ή να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακού χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος ή αποθηκών ανεφοδιασμού.
- Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών που προβλέπουν οι παρακάτω διατάξεις:
 - 1) της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2859/2000, με τη διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης.
 - 2) της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2859/2000, με διατήρηση της διαδικασίας της εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, που προβλέπεται από το άρθρο 61 του Ν.2859/00, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές, δηλαδή αγαθά που προορίζονται για άλλο κράτος- μέλος, ή προορίζονται να επανεξαχθούν μετά από προηγούμενη παραγωγή, κατασκευή, συναρμολόγηση, επεξεργασία, στο εσωτερικό της χώρας, ή τελούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής.
 - Επίσης, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία αλλά παραμένουν στο

καθεστώς της τελωνειακής επιτήρησης, ανεξάρτητα με ποια ονομασία λειτουργεί το καθεστώς αυτό στην Ελλάδα (τελωνειακό ή φορολογικό), αποταμίευση, ελεύθερο τελωνειακό συγκρότημα.

Η έκδοση όμως του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. πρέπει να γίνεται με τις εξής προϋποθέσεις :

- 1) Ο αγοραστής να προσκομίζει στον προμηθευτή του θεωρημένο αντίγραφο του οικείου παραστατικού τελωνειακού καθεστώτος από την αρμόδια τελωνειακή αρχή.
- 2) Ο προμηθευτής να αποστέλλει τα αγαθά με δελτίο αποστολής και μέσα στην νόμιμη προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου να παραλαμβάνει από τον πελάτη του το παραπάνω παραστατικό το οποίο θα πρέπει να επισυνάπτει στο στέλεχος του τιμολογίου.
- 3) Ο προμηθευτής να αναγράφει στο τιμολόγιο την ένδειξη “ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α – ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ...” Αριθμός παραστατικού...”.

Παράδειγματα απαλλαγής στην διεθνή διακίνηση αγαθών

1) Ένας έμπορας εισάγει εμπορεύματα αξίας 50.000€ τα οποία θέτει σε καθεστώς επαναποθηκευσής με σκοπό να τα επανεξάγει. Για την εισαγωγή των εμπορευμάτων αυτών δεν πληρώνει Φ.Π.Α. Αν όμως πραγματοποιήσει δαπάνες που αναφέρονται στα εμπορεύματα αυτά για παράδειγμα 10.000€ και Φ.Π.Α 3.500€, τότε το ποσό των 3.500€ συμψηφίζεται στις επόμενες περιοδικές δηλώσεις με το Φ.Π.Α. των άλλων περιπτώσεων.

2) Ο μεταποιητής Α μπορεί από βαμβάκι να παράγει νήμα. Στην συνέχεια το νήμα το μεταβιβάζει στο Β για να παραχτεί ύφασμα. Το ύφασμα το μεταπωλεί ο Β για την παραγωγή ενδυμάτων. Οι διαδοχικές αυτές μεταβιβάσεις εφόσον πραγματοποιούνται στα πλαίσια του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, γίνονται πάντα με τελωνειακό παραστατικό και απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

➤ **ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ**

Οι απαλλαγές του άρθρου 27 του Ν. 2859/2000 παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. να εκπέσει το Φ.Π.Α. εισροών με το οποίο έχει επιβαρυνθεί η αγορά των αγαθών αυτών καθώς και τα έξοδα που αφορούν τις δραστηριότητες του άρθρου 27. Επίσης οι απαλλαγές που προβλέπονται από αυτή την κατηγορία αφορούν την εισαγωγή ή την παράδοση στο εσωτερικό της χώρας, επειδή η αγορά από άλλο κράτος - μέλος δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αλλά απαλλάσσεται άμεσα στο άλλο κράτος μέλος.

Κατά συνέπεια οι πράξεις της κατηγορίας αυτής που απαλλάσσονται από το φόρο είναι οι εξής:

- Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία, ή άλλη εκμετάλλευση ή να διαλυθούν ή πρόκειται να διατεθούν ή να χρησιμοποιηθούν από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά για τις ανάγκες τους (π.χ από τις υπηρεσίες δίωξης λαθρεμπορίου). Επίσης απαλλάσσονται από τον φόρο η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά (π.χ εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη κ.λπ). Από αυτήν την υποκατηγορία εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.
- Η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών, όπως αεροπλάνων, υδροπλάνων, ελικοπτέρων κ.λ.π. που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες των ένοπλων δυνάμεων ή του δημοσίου γενικά ή από τις αεροπορικές εταιρείες οι οποίες ενεργούν μεταφορές για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας ή που πρόκειται να διαλυθούν, καθώς και η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών τα οποία προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, όπως τα εξαρτήματα και ανταλλακτικά, έπιπλα και σκεύη κ.λπ. Η απαλλαγή της αγοράς ή της εισαγωγής αεροσκαφών από αεροπορικές εταιρείες ισχύει μόνον εφόσον αυτές εκτελούν κυρίως μεταφορές από και προς το εξωτερικό και τα έσοδα από τις διεθνείς αυτές μεταφορές υπερβαίνουν το 50% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή της εισαγωγής διαχειριστική περίοδο.
- Η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών και τροφοεφοδίων και άλλων παρεμφερών αγαθών τα οποία προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών των παραπάνω δύο περιπτώσεων.
- Η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τα παραπάνω, εφόσον γίνονται με σκοπό την περαιτέρω εκμετάλλευση αυτών. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, καθώς και οι εργασίες επισκευής και συντήρησης των αντικειμένων που ενσωματώνονται ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση των μέσων αυτών (π.χ το βάψιμο του πλοίου).
- Η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή όπως π.χ η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη και η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων.
- Η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, δηλαδή στις πρεσβείες και στους διαπιστευμένους στην χώρα μας διπλωματικούς υπάλληλους ξένων κρατών, στα προξενεία και στους προξενικούς υπάλληλους των ξένων κρατών και στο αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των ανωτέρω διπλωματικών και προξενικών αποστολών.
- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς ένα άλλο κράτος - μέλος εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες προορίζονται να καλύψουν ανάγκες των

ένοπλων δυνάμεων οποιουδήποτε κράτους που συμμετέχει στο Βορειοατλαντικό σύμφωνο, εκτός από τις ένοπλες δυνάμεις του κράτους προορισμού των αγαθών.

- Οι διεθνείς μεταφορές προσώπων (αεροπορικές, θαλάσσιες και σιδηροδρομικές) από την Ελλάδα προς το εξωτερικό (εντός και εκτός κοινότητας) και αντίστροφα.
- Η εισαγωγή χρυσού (ακατέργαστη ή ημικατεργασμένη μορφή ράβδοι, κ.λ.π.) πραγματοποιείται απευθείας από την τράπεζα της Ελλάδος καθώς και η παράδοση που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας προς την τράπεζα της Ελλάδος, απαλλάσσεται επίσης από τον φόρο.

Παράδειγμα στις ειδικές απαλλαγές

Το υπουργείο εξωτερικών πραγματοποιεί διεθνή αεροπορική μεταφορά του Έλληνα πρόξενου στο Ελληνικό προξενείο της Γερμανίας. Η αερομεταφορά αυτή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. καθώς και οι βοηθητικές υπηρεσίες που προσφέρονται για τη μεταφορά αυτή π.χ. η μεταφορά αποσκευών του πρόξενου.

➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΑΛΛΟ ΚΡΑΤΟΣ-ΜΕΛΟΣ

Από 1/1/1993 οι αποστολές αγαθών από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος δε χαρακτηρίζονται ως εξαγωγές και ως εκ τούτου δεν τηρούνται οι τελωνειακές διατυπώσεις για την διακίνηση των αγαθών. Οι αποστολές όμως αυτές απαλλάσσονται από το φόρο ως “ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών”, καθόσοντα αγαθά αυτά φορολογούνται στο άλλο κράτος – μέλος ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

Απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000:

- Απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος μέλος.

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς:

- ◇ αγρότες που ανήκουν στο ειδικό κατ’ αποκοπή καθεστώς Φ.Π.Α.
- ◇ υποκειμένους που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους,
- ◇ μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, εφόσον το ύψος των συνολικών ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000€ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

- Απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της περιστασιακής παράδοσης καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος.

- Απαλλαγή της παράδοσης αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (αλκοολούχα ποτά, τσιγάρα, πετρελαιοειδή) τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος.
- Απαλλαγή της μεταφοράς αγαθών επιχείρησης προς άλλο κράτος – μέλος, δηλαδή μεταφορά παγίων από την Ελλάδα προς άλλο κράτος – μέλος όπου ο υποκείμενος στο φόρο διατηρεί υποκατάστημα.
- Η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της πρώτης περίπτωσης, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Παραδείγματα στις απαλλαγές στην παραδοση αγαθων σε αλλο κρατος-μελος

1) Η Ελληνική επιχείρηση Α παραδίδει στρατιωτικές σχολές στο Γαλλικό δημόσιο αξίας 6.000€

Στο τιμολόγιο που εκδίδει:

- Χρεώνεται Φ.Π.Α. με το συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα 23% και δεν θα υπαχθεί η πράξη αυτή στην Γαλλία.

Αντίθετα για την πράξη αυτή δεν θα χρεωθεί Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο, όταν παρέχεται στον Έλληνα προμηθευτή Δ Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. του Γαλλικού δημοσίου, που σημαίνει ότι εκεί θα φορολογηθεί η πράξη αυτή. Το ίδιο θα συμβεί και στην περίπτωση που η πράξη αυτή είναι αξίας μεγαλύτερης των 10.000€.

2) Η επιχείρηση Α, παράγει χημικά προϊόντα στο εσωτερικό της χώρας, τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για την παραγωγή προϊόντων από άλλη δική της επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Αγγλία, ενώ παράλληλα διατηρεί αποθηκευτικό χώρο στην Πορτογαλία. Ένα μέρος των προϊόντων της Ελληνικής επιχείρησης μεταφέρεται στην Αγγλία και ένα άλλο μέρος μεταφέρεται για αποθήκευση στην Πορτογαλία.

Στη περίπτωση αυτή η Ελληνική επιχείρηση, τόσο για την επιχειρηματική της δραστηριότητα στην Αγγλία όσο και στην Πορτογαλία, θεωρείται υποκείμενη στο Φ.Π.Α. και ανήκει στ κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. των κρατών – μελών αυτών και η εν λόγω μεταφοράτων αγαθών της θεωρείται για την Ελλάδα παράδοση σε άλλο κράτος – μέλος μη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας κα για την Αγγλία και Πορτογαλία ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που φορολογείται σε αυτά τα κράτη – μέλη.

➤ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Ορισμένες περιπτώσεις αποκτήσεων αγαθών, απαλλάσσονται επίσης από το φόρο. Οι απαλλαγές αυτές έχουν στόχο αφενός την ίση φορολογική μεταχείριση των πράξεων αυτών με τις πράξεις που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και αφετέρου την απλούστευση της διαδικασίας επιστροφή του φόρου στους αλλοδαπούς υποκείμενους στο φόρο.

Με βάση το άρθρο 29 του Ν. 2859/2000:

- Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας απαλλάσσεται από το φόρο .
- Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για την οποία ο υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα θα είχε δικαίωμα ολικής επιστροφής του Φ.Π.Α. αυτού. Πρόκειται για το δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται στην Ελλάδα υποκείμενοι σε άλλο κράτος – μέλος.
- Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών που αναστέλλεται από την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα από τον υποκείμενο στο φόρο ή από το πρακτορείο διανομής και σε περίπτωση που δεν υπάρχει ούτε πρακτορείο διανομής, από τον παραλήπτη.

Παράδειγμα απαλλαγής στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Η μεταφορική επιχείρηση Α που είναι εγκατεστημένη στην Ισπανία κατά την διάρκεια μεταφοράς που πραγματοποιεί από την Ιταλία στην Ελλάδα παραγγέλει ένα εξάρτημα από την Ιταλία για την επισκευή του αυτοκινήτου της που έπαθε βλάβη στην Ελλάδα. Για την απόκτηση αυτή δεν οφείλεται Φ.Π.Α., στην Ελλάδα εφόσον η επιχείρηση Α δεν πραγματοποιεί μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας. αν όμως η επιχείρηση Α πραγματοποιεί μεταφορές από άλλο κράτος – μέλος προς την Ελλάδα και αντίστροφα και παράλληλα πραγματοποιεί και εσωτερικές μεταφορές, για τις τελευταίες αυτές πράξεις πρέπει να εγγραφεί στο Φ.Π.Α., να πάρει Α.Φ.Μ. και να υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

3.5 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η κάθε επιχείρηση, έχει το δικαίωμα να αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τις πωλήσεις της, τις παροχές υπηρεσιών της και από τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών, το Φ.Π.Α. που πλήρωσε κατά την αγορά ή κατά την εισαγωγή των αγαθών της και παγίων της, καθώς και των δαπανών της. Αν η επιχείρηση υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας και κατέχει τα νόμιμα

φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια κλπ.) που έχουν εκδοθεί μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης, δεν χάνει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α., αν τυχόν δεν τα έχει καταχωρήσει εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία ή αν υποβάλει εκπρόθεσμα τις δηλώσεις του Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση ενεργεί πράξεις υποκείμενες και μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α., το δικαίωμα της έκπτωσης του Φ.Π.Α. περιορίζεται μόνο στις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις. Τέτοιου είδους πράξεις είναι οι πωλήσεις προϊόντων και εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ πράξεις μη υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. είναι τα έσοδα από εκμετάλλευση ιαματικών πηγών, οι αμοιβές από ασφαλιστικές εργασίες, οι οποίες πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών γεννάται τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης παροχής υπηρεσιών, αγαθών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών και επομένως τη στιγμή εκείνη ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α.

Για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν καταβάλλεται ουσιαστικά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, απλά γίνεται μια μόνο λογιστική τακτοποίηση του Φ.Π.Α. το οποίο αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αυτών αποκτήσεων, χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. αυτός. Επομένως, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση των σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους-μέλους, πιστώνεται ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. και ταυτόχρονα γίνεται και ισόποση χρέωση του.

Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καταχωρείται στα βιβλία του υποκείμενου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Ο Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή επιμερισμός του Φ.Π.Α. που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού του Φ.Π.Α., δηλαδή καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής δήλωσης.

ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΓΙΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Εξαίρεση του κανόνα σύμφωνα με τον οποίο το δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται μόνο κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, αποτελούν ορισμένες πράξεις για τις οποίες, παρότι είναι απαλλασσόμενες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Η παροχή δικαιώματος έκπτωσης για τις πράξεις αυτές, έχει στόχο αφενός την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και αφετέρου την αποφορολόγηση των πράξεων οι οποίες δεν αποτελούν εγχώρια κατανάλωση (εξαγωγές αγαθών και πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές).

Οι πράξεις αυτές είναι:

— Δραστηριότητες που γίνονται στο εξωτερικό

Δικαίωμα έκπτωσης παρέχεται στον υποκείμενο, κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό δραστηριοτήτων, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό.

— Πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 (παρ. 1, περιπ. λ' και λγ')

Στην περίπτωση αυτή, περιλαμβάνεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, για υπηρεσίες που απαλλάσσονται από τον φόρο, επειδή η αξία αυτών περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, καθώς και για τις πράξεις παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, που απαλλάσσεται από το φόρο, επειδή, αν τα αγαθά αυτά εισάγονταν από το εξωτερικό θα απαλλασσόταν απότο φόρο.

— Πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28

Η διάταξη αυτή καλύπτει μια μεγάλη κατηγορία απαλλασσόμενων πράξεων, για τις οποίες, εκτός από την απαλλαγή παρέχεται ταυτόχρονα και δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (φόρου εισροών) που τις επιβάρυνε.

— Δικαίωμα έκπτωσης για ασφαλιστικές, αντασφαλιστικές και διάφορες χρηματοοικονομικές εργασίες

Με τη διάταξη αυτή παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε μια μεγάλη κατηγορία παρεχόμενων υπηρεσιών, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο και αφορούν όλες τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες καθώς και το μεγαλύτερο μέρος των χρηματοοικονομικών (τραπεζικών κλπ.) εργασιών, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας.

— Δικαίωμα έκπτωσης για την διάθεση δώρων και δειγμάτων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 απαλλάσσονται από το φόρο τα δώρα αξίας μέχρι 10 € και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο.

— Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στους υποκείμενους που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα (άρθρο 19 παρ. 3)

Παράδειγμα 1°

Μηχανολόγος – Ηλεκτρολόγος, που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα (γραφείο στο Ηράκλειο), αναλαμβάνει την εκτέλεση ηλεκτρολογικής μελέτης για ακίνητο που βρίσκεται στην Ισπανία.

Για την εργασία αυτή ο Έλληνας μηχανικός προβαίνει σε ορισμένες δαπάνες στην Ελλάδα, για αγορά υλικών σχεδίασης, κ.λ.π. 1.000€ και επιβαρύνεται με φόρο. Στην περίπτωση αυτή ο Έλληνας μηχανικός δικαιούται να εκπέσει ολόκληρο το φόρο εισροών του συμπεριλαμβανομένου και του φόρου των δαπανών που έκανε στην Ελλάδα για την υπηρεσία που προσέφερε στο εξωτερικό δεδομένου ότι η υπηρεσία

αυτή, θα παρείχε δικαίωμα έκπτωσης αν είχε πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα 2^ο

Μεταφορικό γραφείο αναλαμβάνει την μεταφορά από την Αθήνα στο Βόλο αγαθών που έχουν προσκομισθεί στο τελωνείο Αθηνών, αλλά με τελικό προορισμό το Βόλο όπου θα γίνει και ο εκτελωνισμός των αγαθών. Η αξία της μεταφοράς αυτής θα συμπεριληφθεί στη φορολογητέα βάση για την επιβολή του Φ.Π.Α. στο τελωνείο. Στην περίπτωση αυτή η φορτοτική που θα εκδοθεί, θα σφραγιστεί από το τελωνείο με σχετική ένδειξη ότι η αξία της μεταφοράς έχει ληφθεί υπόψη στη φορολογητέα αξία των εισαχθέντων ειδών και συνεπώς δεν θα αναγράφει Φ.Π.Α. στη φορτοτική. Έτσι το μεταφορικό γραφείο παρά το γεγονός ότι δεν έχει εισπράξει Φ.Π.Α., θα προβεί στην έκπτωση του Φ.Π.Α. που πλήρωσε για καύσιμα και λοιπά έξοδα μεταφοράς.

Παράδειγμα 3^ο

Εμπορικός αντιπρόσωπος οικών εξωτερικού που εδρεύει στην Αθήνα μεσολαβεί για την εισαγωγή υφασμάτων σε ελληνική εταιρεία από κινέζικο οίκο. Για μεσολάβησή του λαμβάνει προμήθεια. Στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που θα εκδόσει ο αντιπρόσωπος δεν θα υπολογίσει Φ.Π.Α., διότι η προμήθεια που δικαιούται συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων υφασμάτων. Στην περίπτωση αυτή δικαιούται επιπλέον να εκπέσει το Φ.Π.Α. των δαπανών του π.χ. έξοδα λειτουργείας γραφείου που αναλογούν στα απαλλασσόμενα έσοδα της προμήθειας που εισέπραξε για την συγκεκριμένη διαμεσολάβηση.

Παράδειγμα 4^ο

Έστω εμπορικός αντιπρόσωπος για παρασχεθείσες υπηρεσίες του 2015, πρέπει να εισπράξει από αλλοδαπό οίκο προμήθειες 20.000€ μέσω της Εθνικής Τράπεζας. Για το σκοπό αυτό εκδίδει τιμολόγιο προς την τράπεζα αναφέροντας και τα στοιχεία του αλλοδαπού οίκου ως εξής:

Για προμήθειες 20.000€ - φόρος εισοδήματος 15% × 20.000 = 3.000€ => καθαρό πληρωτέο 17.000€.

Στα βιβλία του αντιπροσώπου θα γίνει η εγγραφή:

-----	-----	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		17.000
33.13.99 ΛΟΙΠΟΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ		3.000
37.00 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ		
37.00.00 ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		20.000
-----	-----	

Παράδειγμα 5^ο

Ελληνική επιχείρηση που εξάγει τα προϊόντα της αποκλειστικά εκτός κοινότητας πραγματοποίησε κατά τον μήνα Ιανουάριου του έτους 2015 εξαγωγές αξίας 30.000€ - το Φ.Π.Α. μηδέν (0).

Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα καταβάλει για αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών και έξοδα που έχουν επιβαρυνθεί με φόρο 20.000€ και Φ.Π.Α. 4.600€. Επειδή η επιχείρηση είναι αποκλειστικά εξαγωγική και ο Φ.Π.Α. εκροών επομένως θα είναι μηδέν, ολόκληρο το ποσό του φόρου των εισροών του φόρου 4.600€, δικαιούται να ζητήσει να της επιστραφεί.

Παράδειγμα 6^ο

Έμπορος Α πουλάει εμπορεύματα αξίας 20.000€ στον έμπορο Β, ο οποίος θέτει τα εμπορεύματα αυτά στο τελωνειακό καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης, με σκοπό την μεταγενέστερη εξαγωγή τους. Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται από το φόρο. Ο έμπορος Α έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά αυτά σε προηγούμενα στάδια.

Παράδειγμα 7^ο

Έμπορος ειδών εξοπλισμού πλοίων που έχει την έδρα του στον Πειραιά πωλεί διάφορα εξαρτήματα πλοίου αντί 10.000€ σε πλοιοκτήτη, ο οποίος τα τοποθετεί σε πλοίο που ναυπηγεί. Τα εν λόγω εξαρτήματα έχουν εισαχθεί από τον έμπορο αντί αξίας 8.000€ πλέον Φ.Π.Α. εισαγωγής 1.520€. Στη περίπτωση αυτή προβλέπεται πλήρως απαλλαγή της παράδοσης των εξαρτημάτων και συγχρόνως παρέχεται στον έμπορο το δικαίωμα της έκπτωσης τόσο του φόρου των αγορών 1.520€ όσο και του φόρου των δαπανών που αναλογούν στη πώληση αυτή. Επομένως αν υποθέσουμε ότι ο φόρος δαπανών που αναλογεί στην απαλλασσόμενη αυτή πώληση είναι 400€ ο εν λόγω έμπορος διακινούται να εκπέσει ή να του επιστραφεί ο φόρος που κατέβαλλε συνολικά (1.520 + 400 = 1.920€).

Παράδειγμα 8^ο

Ελληνική ασφαλιστική εταιρεία, με έδρα τη Λάρισα αναλαμβάνει την ασφάλιση εμπορευμάτων τουρκικής εμπορικής εταιρείας που αγοράστηκαν στην Ελλάδα και μεταφέρονται στην Τουρκία. Για τις εν λόγω εργασίες (ασφάλιστρα εμπορευμάτων) δεν οφείλεται φόρος διότι οι εργασίες αυτές απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Περαιτέρω όμως η ελληνική ασφαλιστική εταιρεία δικαιούται να υποβάλλει δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου εισροών που αναλογούν στην απαλλασσόμενη εργασία ασφάλισης των εμπορευμάτων της τουρκικής εμπορικής εταιρείας.

Παράδειγμα 9^ο

Σε μια ασφαλιστική εταιρεία τα συνολικά ασφάλιστρα αγαθών του μηνός Ιανουαρίου του 2015 ανήλθαν σε 48.000€. Από το ποσό αυτό 36.000€ αφορούν ασφάλιστρα εμπορευμάτων για εξαγωγές σε τρίτες χώρες και 12.000€ αφορούν ασφάλιστρα για εξαγωγές σε χώρες της Ε.Ε. Αν στην ίδια φορολογική περίοδο ο Φ.Π.Α. εισροών που επιβάρυνε τα διαχειριστικά έξοδα ανήλθε σε 900€, η ασφαλιστική εταιρεία δικαιούται να ζητήσει από το δημόσιο επιστροφή του Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στις εξαγωγές προς τρίτες χώρες ποσού $900\text{€} \times 75\% = 675\text{€}$ επειδή $(36.000 \div 48.000) \times 100 = 75\%$.

Λογιστικός χειρισμός:

Κατά την καταβολή του Φ.Π.Α. εισροών χρεώνεται ο λογαριασμός 63 φόροι - τέλη με ολόκληρο το ποσό

63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ	900
63.98.08 Φ.Π.Α. ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΚΑ	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ	900

Κατά την επιβολή του αιτήματος επιστροφής μέρος του φόρου εισροών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα γίνει η εγγραφή:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	675
33.13 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	
33.13.91 ΕΠΙΣΤΡΕΠΤΕΟΣ Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	
74.01 ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΔΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ	
ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΩΝ	
74.01.91 ΕΠΙΣΤΡΕΠΤΕΩΣ Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	675

Παράδειγμα 10^ο

Επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών ειδών αγόρασε 200 αναπτήρες προς 8€ τον καθένα σύνολο 1.600 πλέον Φ.Π.Α. 23% = 368€ με σκοπό να τους δωρίσει στους πελάτες της. Επειδή η αξία κτήσης χωρίς φόρο που αναλογεί για κάθε άτομο είναι κάτω από 10€ στη διάθεση των δώρων δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α. Η εγγραφή αγοράς θα είναι:

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.600
64.02 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	
64.02.07 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ	
64.02.07.04 ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΞΟΔΩΝ – ΔΑΠΑΝΩΝ	
ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ Φ.Π.Α.23%	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ	368
54.00 Φ.Π.Α.	

ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ

Κατ'εξαίρεση των όσων εκτέθηκαν παραπάνω, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες που αναφέρονται παρακάτω:

- 1. Αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων**, τα οποία προβλέπονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 44 του Ν. 2859/2000. Τέτοια προϊόντα είναι τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια, ο καπνός μασήματος κλπ. που αγοράζονται ή εισάγονται από πρατηριούχους, λιανοπωλητές ή από αυτούς που θέλουν να τα κάνουν δώρα σε πελάτες τους κλπ. Για όλα αυτά εκπίπτει ο Φ.Π.Α. των αγορών από το Φ.Π.Α. των εκροών (πωλήσεων), αλλά προστίθεται στην αντίστοιχη αξία αγορών και αυξάνει το κόστος τους.
- 2. Αγορά, εισαγωγή ή ενδοκοινοτική απόκτηση οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών**, εφόσον αυτά διατέθηκαν για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. Τέτοιες πράξεις είναι π.χ. η διάθεση οινοπνευματωδών ποτών που κάνει η επιχείρηση, ή η διάθεση ως δώρων που στέλνει στους πελάτες της.Στις περιπτώσεις αυτές ο Φ.Π.Α. δεν εκπίπτει.
- 3. Δαπάνες για δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία γενικά**
Οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως μη άμεσα λειτουργικές για το σύστημα του Φ.Π.Α. και ο φόρος που αναλογεί σε αυτές, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση. Π.χ. έξοδα κάθε είδους φιλοξενίας (ξενοδοχεία, εστιατόρια κ.λ.π.)
- 4. Δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης**
Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, αλλά προστίθεται και αυξάνει το κόστος των αντίστοιχων δαπανών.
- 5. Αγορά, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (Ε.Ι.Χ.) μέχρι εννέα (9) θέσεων**, συμπεριλαμβανομένης και της θέσης του οδηγού, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς επίσης και οι δαπάνες για καύσιμα, επισκευή, συντήρηση, μίσθωση και κυκλοφορία των μέσων αυτών. Έτσι, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο φόρος Φ.Π.Α. που έχει καταβληθεί κατά την εισαγωγή, την ενδοκοινοτική απόκτηση ή την αγορά καθώς και για δαπάνες λειτουργίας (καύσιμα, συντήρηση, επισκευή κλπ.) όλων των εν λόγω μεταφορικών μέσων, αλλά προστίθεται και προσauξάνει το αντίστοιχο κόστος αγοράς ή δαπάνης.

Παράδειγμα 1^ο

Ο Α διατηρεί στην Κασσάνδρα ξενοδοχείο (κλάδος υποκείμενος σε Φ.Π.Α.) και λουτρό (μη υποκείμενος στο Φ.Π.Α. κλάδος). Μέσα στο 2015 ο Α πραγματοποίησε τα εξής ακαθαρίστα έσοδα.

Από το ξενοδοχείο	480.000€
Από τα λουτρά	<u>144.000€</u>
Σύνολο εσόδων	624.000€

Ο Φ.Π.Α. των κοινών εισροών είναι 23.000€ με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο Α.

Με βάση τα παραπάνω έχουμε $480.000 / 624.000 = 76,92\%$ ή 77%

Ποσοστό Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στις πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Δηλαδή $23.000 \times 77\% = 17.710\text{€}$ είναι το ποσό Φ.Π.Α. από τις κοινές δαπάνες που έχει δικαίωμα να εκπέσει ο Α.

Παράδειγμα 2^ο

Μια εμπορική επιχείρηση Α αγοράζει στις 10/9/2015 από τον εισαγωγέα Β ένα επιβατικό Ι.Χ. 8 θέσεων αντί ποσού 30.000€ + Φ.Π.Α. 6.900€ μέχρι τις 30/9/2015 πλήρωσε για έξοδα συντήρησης, καύσιμα 500€ + Φ.Π.Α. 115€. Κατά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης η επιχείρηση Α δεν δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. της αγοράς 6.900€ καθώς και τις δαπάνες συντήρησης και καυσίμων 115€.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Επιμερισμός φόρου κοινών εισροών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 για να εκπεστεί ο φόρος των εισροών θα πρέπει αυτές να χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων (φορολογητέων ή αφορολόγητων) για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Προκειμένου όμως για κοινές εισροές που χρησιμοποιούνται σε πράξεις, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και σε πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να περιορίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των κοινών αυτών εισροών, αναλογικά μόνο στις πράξεις που παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος που εκπίπτει ορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό (%) του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών εισροών.

2. Εξεύρεση ποσοστού εκπιπτόμενου φόρου εισροών (pro-rata)

Το παραπάνω ποσοστό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει αριθμητή το ποσό του ετήσιου κυκλού εργασιών χωρίς φόρο, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (φορολογητές και αφορολόγητες) και παρανομαστή, το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή καθώς και των πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

$$\frac{\text{Φορολογητέες εκροές (χωρίς ΦΠΑ)} + \text{απαλλασσόμενες Μ.Δ.Ε.} \times 100}{\text{Φορολογητέες εκροές (χωρίς ΦΠΑ)} + \text{απαλλασ. Μ.Δ.Ε. ή Χ.Δ.Ε.} + \text{εξαιρούμενες}}$$

Στο πιο πάνω κλάσμα δεν περιλαμβάνονται τόσο στον αριθμητή όσο και στον παρανομαστή τα ποσά που προέρχονται:

- Από πώληση αγαθών τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ως πάγια.
- Από αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.
- Από παρεπόμενες πράξεις που ενεργούνται και έχουν σχέση με ακίνητα ή με χρημ/μικρές δραστηριότητες (π.χ. εργασίες που αφορούν συνάλλαγμα, διαχείριση χρεογράφων και αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ.).

Στις απαλλασσόμενες εκροές Μ.Δ.Ε. του ΦΠΑ εισροών ενδεικτικά περιλαμβάνονται:

- Η αξία των εξαγωγών σε τρίτες χώρες και οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις.
- Η αξία των ενδοκοινοτικών τριγωνικών παραδόσεων και των πωλήσεων απο απόσταση.
- Η συναλλαγματική διαφορά του τιμήματος των εξαγωγών που αναφέρεται στη διασάφηση εξαγωγής και του τιμήματος που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης (τιμή αγοράς συναλλάγματος).
- Τα έσοδα των μεσιτών από την παρόχη υπηρεσιών σε χώρες εκτός της Ε.Ε.
- Οι πωλήσεις αντικειμένων και υλικών, εξαρτημάτων, ανταλλακτικών κλπ. σε πλοία.

Σε εκροές Χ.Δ.Ε. του φόρου και στις εξαιρούμενες περιλαμβάνονται:

- Οι πωλήσεις εφημερίδων – περιοδικών από πρακτορεία διανομής, περίπτερα κλπ.
- Οι πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων, τα μισθώματα από ακίνητα, επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, ενισχύσεις, αποζημιώσεις, οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές προέρχονται από εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι πιστωτικοί τόκοι από καταθέσεις κλπ.

3. Στρογγυλοποίηση ποσοστού έκπτωσης

Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος, για το οποίο έγινε λόγος στην προηγούμενη παράγραφο, στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα (π.χ. το 66,02% στο 67% και το 75,98% στο 76% κλπ.)

4. Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό ποσοστού έκπτωσης

Δεν περιλαμβάνονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρανομαστή του κλάσματος τα ποσά που προέρχονται από:

- Από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση.
- Από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της

παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

- Εξαιρούμενες από το ΦΠΑ πράξεις.
- Επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την τιμή όταν δεν υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης.
- Πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων.
- Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών και ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών.

5. Χρονική ισχύς εφαρμογής του ποσοστού έκπτωσης του φόρου

Το ποσοστό έκπτωσης του φόρου όπως προσδιορίζεται, σύμφωνα με τα παραπάνω λαμβάνεται υπόψη για τον οριστικό διακανονισμό του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών, που ενεργείται με βάση τα συνολικά οριστικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορά. Το ποσοστό αυτό εφαρμόζεται επίσης και ως προσωρίνο ποσοστό και για την εξεύρεση του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών στις δηλώσεις ΦΠΑ της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

6. Προσδιορισμός του ποσοστού του εκπιπτόμενου φόρου με βάση προσωρινά στοιχεία

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη ή στην περίπτωση επιχειρήσεων που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

7. Ειδικός τρόπος προσδιορισμού του ποσοστού έκπτωσης – παράδοση ακινήτων άρθρου 6

Τήρηση ιδιαίτερων λογαριασμών

Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

- Να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Παράδοση νεόδμητων ακινήτων

Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

8. Μη περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης

Για λόγους διευκόλυνσης των υποκειμένων στο φόρο, ο φόρος εισροών που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ. Επομένως αν από την εφαρμογή του ποσοστού έκπτωσης του φόρου, προκύπτει ποσό μη εκπιπτόμενου φόρου 30 € και μικρότερο, το ποσό αυτό θα εκπίπτει (δεν διενεργείται pro-rata).

9. Έκπτωση φόρου στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος – μέλος

Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία της αρχικής παράδοσης.

Παράδειγμα 1^ο

Επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στην κατασκευή οικοδομών προς πώληση, πρόβαινει στην πώληση διαμερίσματος αξίας 300.000€ από οικοδομή της οποίας η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί μετά την 1/1/2006. Ο Φ.Π.Α. εκρών που αναλογεί στην πώληση αυτή ανέρχεται στο ποσό των 69.000€ ($300.000\text{€} \times 23\%$).

Επειδή δεν έχουν αρχίσει ακόμα οι εργασίες κατασκευής, δεν υπάρχει Φ.Π.Α. εισροών προς έκπτωση.

Με την ειδική δήλωση που θα υποβληθεί, το ποσό του φόρου εισροών που αναλογεί στην πώληση 69.000€ θα καταβληθεί ολοκληρο.

- Κατά την διάρκεια της κατασκευής η παραπάνω επιχείρηση προβαίνει στην πώληση διαμερίσματος αξίας 300.000€.
Φόρος εκρών που αναλογεί στ πωλούμενο διαμέρισμα είναι ομοίως 69.000€.
Ο φόρος εισροών για την κατασκευή της πολυκατοικίας ως την ημέρα της πώλησης ανέρχεται σε 200.000€.
Εάν υποθέσουμε ότι το ποσοστό συμμετοχής του πωλούμενου διαμερίσματος το κόστος κατασκευής της πολυκατοικίας είναι 20%, ο Φ.ΠΑ. εισροών που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο διαμέρισμα είναι 40.000€ ($200.000 \times 20\%$).
Το ποσό του φόρου που θα καταβληθεί με την ειδική δήλωση θα είναι 29.000€ ($69.000 - 40.000$).
- Την ίδια χρονική περίοδο ένα παρόμοιο διαμέρισμα πωλείται ως πρώτη κατοικία. Η συμμετοχή του στο κόστος κατασκευής είναι ομοίως 20%.
Η πώληση αυτή είναι απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α.
Για το Φ.Π.Α. των εισροών που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο διαμέρισμα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και κατά συνέπεια θα πρέπει να διακανονιστεί μέσω της δήλωσης Φ.Π.Α. της οικείας στο πεδίο "αφαιρούμενα ποσά" κωδικός 423.
Δηλαδή ποσό φόρου 40.000€ θα πρέπει να καταβληθεί στο δημόσιο.

Παράδειγμα 2^ο

Ένας Έλληνας ιδιώτης αγοράζει στις 25/1/2015 ένα καινούργιο αυτοκίνητο αξίας 30.000€ και πληρώνει Φ.Π.Α. 23% 6.900€.

Στις 10/3/2015 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε αγοραστεί αλλού κράτους – μέλους αντί 20.000€.

Το δικαίωμα για έκπτωση και κατά συνέπεια για επιστροφή του Φ.Π.Α. από την Δ.Ο.Υ. στον Έλληνα ιδιώτη περιορίζεται στο ποσό των 4.600€ (20.000 × 23%).

Παράδειγμα 3^ο προσδιορισμού pro-rata

Επιχείρηση “Α. Αντωνίου” με έδρα την Αθήνα και αντικείμενο εργασιών την εμπορία Η/Υ και επαγγελματική εκπαίδευση (αφορολόγητη δραστηριότητα), πραγματοποίησε κατά το έτος 2015 τις παρακάτω πράξεις:

<u>Συναλλαγές</u>	<u>Αξία σε €</u>	<u>Συντελεστής της %</u>	<u>Φ.Π.Α. σε €</u>
• Πωλήσεις Η/Υ στο εσωτερικό	1.000.000	23%	230.000
• Πωλήσεις Η/Υ στην Τουρκία	200.000	23%	-
• Πωλήσεις Η/Υ στην Ιταλία	90.000	23%	-
• Δωρεάν διάθεση Η/Υ σε σχολεία	20.000	23%	4.600
• Διάθεση ενός Η/Υ για να χρησιμοποιείται από λογιστήριο	2.000	23%	460
• Πώληση παλαιών επίπλων	3.000	23%	690
• Έσοδα από ενοίκια	10.000	-	-
• Έσοδα από σεμινάρια	400.000	-	-
• Επιδοτήσεις των Η/Υ για μείωση της τιμής πώλησης στα σχολεία	150.000	23%	34.500
• Επιδοτήσεις για την αγορά επενδυτικού εξοπλισμού	200.000	-	-
• Δαπάνη για επισκευή Η/Υ στην Γερμανία η οποία μετά την επισκευή επιστράφηκαν στην επιχείρηση	5.000	23%	1.150
• Αγορές Η/Υ στο εσωτερικό	200.000	23%	46.000
• Αγορές Η/Υ από Γερμανία	800.000	23%	180.000
• Αγορά συσκευής ΦΑΞ για λογιστήριο	3.000	23%	690
• Γραφική ύλη	5.000	23%	1.150
• ΟΤΕ κ.λ.π.	5.000	23%	1.150
• Αμοιβή λογιστή	25.000	23%	5.750
• Ενοίκια αιθουσών σεμιναρίου	30.000	23%	6.900
• Δαπάνες μετακίνησης των εισηγητών	20.000	13%	2.600
• Δαπάνες μετακίνησης εκπροσώπου της επιχείρησης για την προώθηση των πωλήσεων Η/Υ και οργάνωση των υπηρεσιών εκπαίδευσης	7.000	13%	910

• Αμοιβές εισηγητών σεμιναρίων	100.000	-	-
• Αμοιβές προσωπικού	200.000	-	-

$$\text{Pro-rata} \frac{1.000.000+200.000+590.000+150.000}{1.940.000+10.000+400.000+200.000} = \frac{1.940.000}{2.550.000} = 0,7608 \text{ ή } 77\%$$

Φόρος κοινών εισροών

• Διάθεση ενός Η/Υ για να χρησιμοποιείται από το λογιστήριο	2.000	23%	460
• Αγορά συσκευής ΦΑΞ για το λογιστήριο	3.000	23%	690
• ΟΤΕ κ.λ.π.	5.000	23%	1.150
• Γραφικά	5.000	23%	1.150
• Αμοιβή λογιστή	<u>25.000</u>	23%	<u>5.750</u>
Σύνολο	40.000€		9.200€

Εκπιπτόμενος φόρος **9.200 × 77% = 7.084€**

Μη εκπιπτόμενος φόρος **9.200 × 23% = 2.116€**

Το ποσοστό 77% λαμβάνεται υπόψη:

- 1) Για τον οριστικό διακαννισμό της έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών του έτους 2015.
- 2) Για τον προσωρινό διακαννισμό της έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών στις δηλώσεις Φ.Π.Α. που θα υποβληθούν στις φορολογικές περιόδους το 2016.

ΑΣΚΗΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Για να έχει ο υποκείμενος στο φόρο το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των εισροών του θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να κατέχει:

➤ Βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών

Η βεβαίωση αυτή αποτελεί το αποδεικτικό της έναρξης των εργασιών του. Η υπαρκτή της κατά το χρόνο που γεννάται το δικαίωμα έκπτωσης είναι απαραίτητη προϋπόθεση για να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης. Κατά συνέπεια δικαίωμα έκπτωσης δεν μπορεί να ασκηθεί, όταν τα παραστατικά έκπτωσης έχουν εκδοθεί σε ημερομηνία προγενέστερη από την έκδοση της βεβαίωσης αυτής.

➤ Τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου

Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.(εκκαθαρίσεις αγορών - πωλήσεων , απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ, φορτωτική, συμβόλαιο), από το οποίο να αποδεικνύεται, δηλαδή να αναγράφεται

χωριστά η αξία της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και χωριστά ο Φ.Π.Α. από την αξία αυτή.

➤ **Στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών**

Διασαφήσεις ή άλλα τελωνειακά έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά.

➤ **Στοιχεία για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις**

Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

➤ **Έκπτωση του φόρου από το λήπτη των αγαθών και υπηρεσιών**

Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης αγαθών και υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα. Πρόκειται για πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και οι οποίες φορολογούνται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

➤ **Μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου**

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 32 του κώδικα ΦΠΑ όπως ισχύει από τις 8/8/2014, μετά και την αντικατάστασή της από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014, όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΦΠΑ

Στο τέλος του έτους γίνεται διακανονισμός των εκπτώσεων του Φ.Π.Α. που έγιναν με τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Με τον διακανονισμό αυτό επιδιώκεται η αποκατάσταση στο ακριβές ποσό των εκπτώσεων εκείνων, για τις οποίες το ύψος του ποσού που αφαιρέθηκε μεταβλήθηκε για οποιαδήποτε αιτία μέσα στο έτος, αλλά μετά όμως από το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων. Ο διακανονισμός αυτός ενεργείται όταν υποβάλλεται η εκκαθαριστική ετήσια δήλωση και προβλέπεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν η έκπτωση του Φ.Π.Α. που διενεργείται με την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο.
- Όταν μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, τόσο σε εμπορεύματα όσο και σε επενδυτικά αγαθά, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10€ και δειγμάτων ανεξαρτήτως αξίας τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

- Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

- Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) Σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

- για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,
- για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,
- για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986 .
- για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) Σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της

δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

- Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων σχεδίου, ευρεσιτεχνίας, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

- Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

Παράδειγμα 1^ο

Επιχείρηση πο ενεργεί πράξεις μεδικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της, αγοράζει στις 12/1/2011 ένα αγαθό επένδυσης (μηχάνημα), το οποίο αρχίζει να χρησιμοποιεί από 15/12/2011. Ο φόρος που επιβαρύνθηκε κατά την αγορά είναι 5.000€.

Για την αγορά αυτή η επιχείρηση έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και πραγματικά εκπίπτει τα 5.000€ με την περιοδική δήλωση του μηνός Ιανουαρίου 2011. Παράλληλα υπόκειται σε διακανονισμό, για το ποσό των 5.000€ που εξέπεσε, μέσα

στην 5ετία 2011 έως και 2015 και για το 1/5 αυτού για κάθε χρόνο, δηλαδή για το ποσό 1.000€ ($5.000 \times 1/5$) για κάθε έτος.

Αν υποθέσουμε ότι κατά τα έτη 2012 και 2013 δεν επήλθε μεταβολή, αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης της επιχείρησης εξακολουθεί να παραμένει ολικά υποκείμενη στο φόρο τότε γι'αυτά τα έτη δε θα γίνει διακανονισμός. Το 2014 η επιχείρηση μεταβάλλει τη δραστηριότητα της και ασχολείται με τη διενέργεια φορολογητέων και αφορολόγητων πράξεων, σε ποσοστό 60% και 40% αντίστοιχα. Το δικαίωμα έκπτωσης των κοινών εισροών στις φορολογητέες και μη πράξεις διαμορφώνεται επίσης σε 60% (μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης). Επομένως για το έτος αυτό υπάρχει υποχρέωση για διακανονισμό στο ποσό των 1.000€ ($5.000 \times 1/5 = 1.000\text{€}$). Στο διακανονισμό προσδιορίζεται η διαφορά μεταξύ της ενεργηθείσας κατά τον χρόνο της αγοράς του μηχανήματος έκπτωσης και της διακαιούμενης κατά το έτος του διακανονισμού ως εξής:

- Διενεργηθείσα έκπτωση κατά την αγορά 5.000€
- Δικαιούμενη έκπτωση στο έτος 2014 ($5.000 \times 60\% \div 5$) 600€
- Μείον διενεργηθείσα έκπτωση που αναλογεί σε κάθε έτος της 5ετίας
($5.000 \div 5$) 1.000€

- Διαφορά -400€

Επιπλέον ενεργηθείσα έκπτωση 400€ για καταβολή.

Ή με άλλο τρόπο

- Ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης έτους 2014 60%
- Ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης έτους 2011 100%
- Ποσοστό επιπλέον ενεργηθείσας έκπτωσης -40%

Επιπλέον ενεργηθείσα έκπτωση $5.000 \times (-40\%) \div 5 = -400\text{€}$

Αυτή η επιπλέον έκπτωση των 400€ για το έτος 2014 θα αποδοθεί στο δημόσιο.

Παράδειγμα 2^ο

Ε.Π.Ε. , το έτος 2011 αγόρασε έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό αντί 10.000€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 2.300€ σύνολο 12.300€ με μετρητά από το εσωτερικό τα οποία προτίθεται να τα χρησιμοποιήσει σε φορολογητέες και σε αφορολόγητες δραστηριότητες. Κατά την προηγούμενη χρήση 2010 τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. ήταν:

Τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. Μ.Δ.Ε. του φόρου εισροών	130.000€
Τα μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α. Μ.Δ.Ε. του φόρου εισροών	<u>50.000€</u>
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων Μ.Δ.Ε.	180.000€
Τα απαλλασσόμενα εξαιρούμενα Χ.Δ.Ε. του φόρου εισροών	<u>120.000€</u>
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων Μ.Δ.Ε. και Χ.Δ.Ε.	300.000€

Με βάση τα παραπάνω για τη χρήση 2010 το ποσοστό έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών ανήλθε σε:

$$\text{Pro-rata} \quad \frac{180.000 \times 100}{180.000 + 120.000} = 60\%$$

Επομένως η Ε.Π.Ε. δικαιούται να εκπέσει φόρο εισροών των παγίων από το φόρο εκροών κατά τη φορολογική περίοδο της αγοράς με σύνταξη της περιοδικής δήλωσης $2.300 \times 60\% = 1.380\text{€}$

Η λογιστική αντιμετώπιση θα γίνει ως εξής:

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	10.000	
14.00 ΕΠΙΠΛΑ		
14.00.03 ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΙΠΛΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		
14.00.03.04 ΕΠΙΠΛΑ ΤΥΠΟΥ "Β" ΜΕ ΦΠΑ 23%		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ Φ-Τ		
54.00 Φ.Π.Α.		
54.00.28.04 Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΑΓΙΩΝ 23%	2.300	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		12.300
63.98.08.00 Φ.Π.Α. ΜΗ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΜΕΝΟΣ	920 (2.300 – 1.380)	
54.00.28.04 Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΑΓΙΩΝ 23%	920	

Έστω ότι τα ακαθάριστα έσοδα για τη χρήση 2011 τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ποσοστού έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ήταν:

Ακαθάριστα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. μ.δ.ε.	200.000	
Ακαθάριστα έσοδα μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α. Μ.ΔΕ.	<u>76.250</u>	276.250
Απαλλασσόμενα ακαθάριστα έσοδα χ.δ.ε. και εξαιρούμενα	48.750	

Για τη χρήση 2011 το ποσοστό έκπτωσης του φόρου εισροών ανήλθε σε:

$$\text{Pro-rata} \quad \frac{276.250 \times 100}{276.250 + 48.750} = 85\%$$

Επομένως, τελικά για την χρήση 2011 αλλά και για της επόμενες μέχρι το έτος 2015, η επιχείρηση δικαιούται έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών $2.300 \times 85\% = 1.955\text{€}$ αντί των **1.380€** που προσωρινά συμψήφισε τη χρήση 2011 με την προσωρινή δήλωση. Η πρόσθετη έκπτωση φόρου $1.955 - 1.380 = 575\text{€}$ εκπίπτει με την εκκαθαριστική δήλωση στο τέλος της χρήσης και αν δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός με φόρο εκροών της χρήσης 2011 μεταφέρεται ως πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό στη χρήση 2012. Επισημαίνεται ότι το ποσό έκπτωσης για κάθε χρήση είναι $1.955 \div 5 = 391\text{€}$. Η λογιστική αντιμετώπιση της διαφοράς 575€ γίνεται με την εγγραφή:

Τελικά τα αποτελέσματα χρήσης επιβαρύνονται με μη συμψηφιζόμενο φόρο εισροών $2.300 \times 15\% = 345\text{€}$.

Παράδειγμα 3^ο

Η βιοτεχνική επιχείρηση “Α” Ε.Π.Ε. ολικά υποκείμενη στο Φ.Π.Α. μισθώνει ένα οικόπεδο για χρονικό διάστημα 10 ετών, από 1/1/2008 έως 31/12/2017. Πάνω στο οικόπεδο αυτό κατά την διάρκεια 2012, η βιοτεχνία “Α” Ε.Π.Ε. ανεγείρει κτήριο και καταβάλει στις 25/9/2012 στον εργολάβο βάση τιμολογίου του 100.000€ πλέον Φ.Π.Α. 23.000€ σύνολο 123.000€. το κτήριο αυτό χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά το έτος 2015.

Ο διακανονισμός του Φ.Π.Α. της ανέγερσης του κτηρίου γίνεται ως εξής:

- 1) Το ποσό 23.000€ Φ.Π.Α. εκτέθηκε κανονικά ολόκληρο με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του Σεπτεμβρίου 2012 που υπέβαλε ηλεκτρονικά η βιοτεχνία στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 23/10/2012.
- 2) Η περίοδος του 5ετούς διακανονισμού αρχίζει από το έτος 2015 που αρχίζει και η χρησιμοποίηση του κτηρίου. Η μίσωση όμως του ακινήτου λήγει στις 31/12/2017 οπότε η επιχείρηση θα πρέπει να ενεργήσει διακανονισμό λόγω μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης που είναι 100% κατά την κατασκευή του κτηρίου και 0% κατά τη λήξη της μίσθωσης εντός της 5ετίας.

Επομένως:

Δικαιούμενη έκπτωση για τα έτη 2017, 2018, και 2019	0€
Έκπτωση που ενεργήθηκε κατά την αγορά για τα έτη 2017, 2018 και 2019 ($23.000 \times 3/5 = 13.800\text{€}$)	<u>-13.800€</u>
Διαφορά Φ.Π.Α. που οφείλεται στο δημόσιο	-13.800€

Το ποσό 13.800€ Φ.Π.Α. θα πρέπει να το αποδώσει η επιχείρηση στο δημόσιο, κατά το διακανονισμό, ο οποίος γίνεται με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2017 (έτος λήξης του χρόνου μίσθωσης). Αν παραταθεί η μίσθωση με καινούργιο συμφωνητικό π.χ. για άλλα 3χρόνια ακόμα δεν γίνεται διακανονισμός.

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται, αφού ληφθούν υπόψη οι σχετικές με την παραγραφή διατάξεις. Η διαδικασία, οι προϋποθέσεις καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής, ρυθμίζεται με τις εκάστοτε αποφάσεις του Υπουργού οικονομικών. Σύμφωνα με τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης αξίας (άρθρο 34) ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται στις εξής περιπτώσεις:

✓ Αν καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα.

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων, εφόσον καταβλήθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται. Θεωρείται ότι υπάρχει εξ αρχής αχρεώστητη καταβολή, όταν από πραγματικό ή από νομικό σφάλμα έχει περιληφθεί στη δήλωση φορολογητέα αξία υπερβαίνουσας της πραγματικής αξίας ή καταβλήθηκε φόρος για συναλλαγή η οποία δεν ολοκληρώθηκε τελικά κλπ. Αχρεώστητη καταβολή δεν θεωρείται αυτή όταν σε οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνεται φόρος σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει έστω και αν αυτός ο φόρος είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου. Τέτοιες περιπτώσεις συναντάμε από μη υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που η καταβολή τους γίνεται με έκτακτη δήλωση στη Δ.Ο.Υ. ή στο τελωνείο. Ο τρόπος επιστροφής του Φ.Π.Α. σε αυτή την περίπτωση είναι δυνατόν να γίνει με την υποβολή της αίτησης επιστροφής καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο στην οποία περιγράφεται η αιτία της επιστροφής και υποβάλλονται επίσης τα δικαιολογητικά. Η επιστροφή ενεργείται μετά από τον προσωρινό έλεγχο μέσα στο χρονικό διάστημα των τεσσάρων (4) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

✓ Είναι αδύνατη η μεταφορά του για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο φόρος επιστρέφεται εφόσον είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή δεν μπόρεσε να πραγματοποιηθεί σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση. Η διαφορά του φόρου εισροών-εκροών (πιστωτικό υπόλοιπο) είναι πιθανόν αδύνατο να μεταφερθεί σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ή η αξία των φορολογητέων εισροών είναι μεγαλύτερη από την φορολογητέα αξία των εκροών ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησης του κλπ. Ο προϊστάμενος της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ. είναι αυτός που κρίνει σε κάθε περίπτωση αν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού και εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους μπορεί ο υποκείμενος να ζητήσει το πιστωτικό του υπόλοιπο χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η μεταφορά του.

✓ Προβλέπεται επιστροφή του Φ.Π.Α για την αγορά, εισαγωγή και κατασκευή επενδυτικών αγαθών.

Επενδυτικά αγαθά θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση όπως π.χ μηχανήματα, κτίρια κ.λπ., καθώς και τα ασώματα αγαθά όπως π.χ διπλώματα ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικά σήματα κ.λπ.

✓ Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται όταν αφορά τις εξής πράξεις:

- εξαγωγές
- διεθνής διακίνηση αγαθών
- καθεστώς φορολογικών αποθηκών
- ειδικές απαλλαγές
- ενδοκοινοτικές παραδόσεις
- διαφορά συντελεστών (εκροές με χαμηλότερο συντελεστή από τον συντελεστή εισροών)

Για να διενεργηθεί η επιστροφή υποβάλλεται αίτημα το οποίο μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες διαχειριστικές περιόδους ή και ολόκληρη. Το ποσό της επιστροφής δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα αναλογούσε αν φορολογούνταν οι παραπάνω πράξεις στις οποίες διατέθηκαν οι φορολογητέες εισροές.

Μία άλλη περίπτωση επιστροφής του φόρου είναι όταν αφορά υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ο οποίος όμως επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. στην χώρα μας για αγορές ή εισαγωγές αγαθών ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν.

Η επιστροφή για αγορασθέντα ή εισαχθέντα αγαθά ή οι υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν, γίνεται:

α) για φορολογητέες πράξεις, εφόσον ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εξωτερικό για τις οποίες ο υποκείμενος θα δικαιούταν έκπτωση του φόρου αν θα ενεργούνταν στην Ελλάδα.

β) για τις ακόλουθες υπηρεσίες μεταφοράς οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο όπως:

- οι διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων
- μεταφορές αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή
- μεταφορές εισαγόμενων αγαθών μέχρι του πρώτου τόπου προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή
- μεταφορές αγαθών που τίθενται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής

γ) για φορολογητέες πράξεις, που ο υποκείμενος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος ο οποίος πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες όμως είναι υπόχρεος στο φόρο ο παραλήπτης των πράξεων αυτών.

Η επιστροφή του φόρου στη προηγούμενη περίπτωση ενεργείται εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας και δεν πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας κατά τη διάρκεια της περιόδου που ορίζεται στην επόμενη παράγραφο άλλες πράξεις από αυτές των παραπάνω περιπτώσεων β και γ.

Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται για νομικό πρόσωπο, που είναι εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο φόρο δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από τρεις (3) μήνες ή μεγαλύτερη από ένα (1) έτος και ενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.

Τα παραπάνω τα οποία αφορούν υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με την προϋπόθεση ότι η χώρα αυτή παρέχει στον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου που ισχύει στη χώρα αυτή.

Τέλος επιστρέφεται στο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος εφόσον ο φόρος που αναλογεί κατά την

εισαγωγή των αγαθών καταβλήθηκε στο κράτος-μέλος κατά την άφιξη της αποστολής ή την μεταφορά των αγαθών.

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Για να επιστραφεί ο Φ.Π.Α., θα πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- ❖ Ο εγκατεστημένος σε άλλη χώρα της Κοινότητας υποκείμενος, ο οποίος δικαιούται την επιστροφή του Φ.Π.Α., θα πρέπει να μην έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του.
- ❖ Επίσης, θα πρέπει να μην πραγματοποιήσει στην ελληνική επικράτεια, άλλες πράξεις για τις οποίες ο τύπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- ❖ Η επιστροφή του Φ.Π.Α. δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 μήνες ή μεγαλύτερη από 1 χρόνο.
- ❖ Τέλος, δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. παρέχεται και στο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α., με την προϋπόθεση ότι ενεργεί εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από μη κοινοτική χώρα και καταβάλλει στην Ελλάδα το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή των αγαθών. Τα αγαθά αυτά δεν θα πρέπει να προορίζονται για κατανάλωση στην Ελλάδα.

Για να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. στην επιχείρηση, θα πρέπει να αφορά:

- ❖ Εξαγωγές, διεθνή διακίνηση αγαθών, φορολογικές αποθήκες, εφοδιασμός σε πλοία καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.
- ❖ Πράξεις για τις οποίες το Υπουργείο Οικονομικών αποφασίζει την αναστολή καταβολής του Φ.Π.Α.
- ❖ Επενδυτικά αγαθά, είτε πρόκειται για εισαγωγές, είτε για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε για κατασκευές.
- ❖ Τέλος, εκροές, οι οποίες υπάγονται σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνον που υπάγονται οι εισροές τους.

ΑΝΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Το ποσό του Φ.Π.Α. που επιστρέφεται, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α. που θα αναλογούσε, αν υπόκεινταν οι πράξεις σε Φ.Π.Α..

Πιο συγκεκριμένα για τις επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο των δραστηριοτήτων τους, τον εφοδιασμό πλοίων ή αεροσκαφών, ο υπολογισμός του ανώτατου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απαλλασσόμενων πράξεων με το μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών. Ο μέσος σταθμικός συντελεστής εισροών προσδιορίζεται από το κλάσμα με αριθμητή το Φ.Π.Α. εισροών και παρονομαστή την αξία των φορολογητέων εισροών της ίδιας χρονικής περιόδου.

Για τις κατασκευές ακινήτων, η απαίτηση για επιστροφή του Φ.Π.Α. ενεργείται μετά την έναρξη εργασιών κατασκευής και μέχρι του ποσού που αναλογεί στις

εργασίες που έχουν εκτελεστεί και τιμολογηθεί σε κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο.

ΤΡΟΠΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφεται με τις εξής περιπτώσεις:

Χωρίς έλεγχο.

Στην περίπτωση αυτή επιστρέφεται το 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. Αν το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. είναι πάνω από 30.000 € τότε η επιστροφή του υπολοίπου γίνεται μόνο μετά από προσωρινό έλεγχο.

Με προσωρινό έλεγχο

Σε αυτή την περίπτωση επιστρέφεται το υπόλοιπο 10% εφόσον το σύνολο του Φ.Π.Α. που έχει ζητηθεί από το φορολογούμενο υπερβαίνει τα 6.000€. Στην επιχείρηση, επιστρέφεται και το ποσό του Φ.Π.Α. που είναι μέχρι 6.000€, χωρίς να διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος.

Αν ο υποκείμενος στο φόρο ζητάει για πρώτη φορά επιστροφή, τότε το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο επιστρέφεται μόνο μετά από προσωρινό έλεγχο. Επίσης, αν ο υποκείμενος στο φόρο δεν κατέθεσε τα απαραίτητα δικαιολογητικά ή κατέθεσε ελλιπή δικαιολογητικά, τότε το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται μόνο από ύστερα από προσωρινό έλεγχο.

Εάν, στις παραπάνω περιπτώσεις διενεργήθηκε και προσωρινός έλεγχος, τότε επιστρέφεται το 100% του αιτούμενου ποσού.

Με τακτικό έλεγχο.

Στην περίπτωση που ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κρίνει πως ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Σε τέτοια περίπτωση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να κάνει τις παρακάτω ενέργειες:

- i) Μόλις υποβληθεί το αίτημα για επιστροφή του φόρου, θα πρέπει να διενεργήσει τακτικό έλεγχο.
- ii) Αν η παράβαση αφορά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου θα πρέπει να γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν όλες οι δηλώσεις των φορολογικών αντικειμένων.

Ο παραπάνω έλεγχος, θα πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά μέσα σε 6 μήνες και μόνο σε ειδικές περιπτώσεις μπορεί να παρατείνεται για άλλους 6 μήνες.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να επισημάνουμε πως από το αιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α. επιστρέφεται το 90% με την υποβολή της αίτησης, είτε αφορά διαχειριστική περίοδο, είτε αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους. Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, χωρίς να απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης.

ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

1. Το 90% από το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. επιστρέφεται στην επιχείρηση μέσα σε ένα μήνα από τη στιγμή που υποβάλλεται η αίτηση και τα σχετικά δικαιολογητικά.
2. Το υπόλοιπο 10% επιστρέφεται στην επιχείρηση μέσα στη διαχειριστική χρήση που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.
3. Σε περίπτωση που προβλέπεται να γίνει προσωρινός έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται στην επιχείρηση στο σύνολό του, δηλαδή 100%, μέσα σε δύο μήνες από τη στιγμή που υποβλήθηκε η αίτηση για την επιστροφή του Φ.Π.Α..
4. Σε περίπτωση που προβλέπεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται αμέσως μόλις διενεργηθεί ο τακτικός έλεγχος.

Παράδειγμα 1^ο

Από την εκκαθαριστική δήλωση μιας Ε.Π.Ε. της χρήσης 2012 προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 2.400€. Τα αριθμητικά μεγέθη του φόρου εισροών και εκροών και τα πιστωτικά υπόλοιπα στην αρχή και στο τέλος των 3 επόμενων χρήσεων είχαν ως εξής:

<i>Χρήσεις</i>	<i>Πιστωτικό υπόλοιπο αρχής</i>	<i>Φόρος εισροών</i>	<i>Σύνολο</i>	<i>Φόρος εκροών</i>	<i>Πιστωτικό υπόλοιπο τέλους χρήσης</i>
2013	2.400	600	3.000	700	2.300
2014	2.300	500	2.800	800	2.000
2015	2.000	300	2.300	500	1.800

Από το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2015 των 1.800€ ποσό 400€ από την χρήση 2012 επειδή $2.400€ > 2.000€$ (του αθροίσματος του φόρου εκροών της επόμενης 3ετίας). Η Ε.Π.Ε. μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των 400€ με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2015 αναγράφοντας το ποσό αυτό στον κωδικό 503 "ποσό για επιστροφή" υποβάλλοντας συγχρόνως και αίτηση επιστροφής.

Η λογιστική αντιμετώπιση της υποβολής του αιτήματος επιστροφής του φόρου θα γίνει με την εγγραφή:

-----	-----
33.13.91.00 ΕΠΙΣΤΡΕΠΤΕΟΣ Φ.Π.Α.	400
54.00.98.12 Φ.Π.Α. ΑΠΟΔΟΣΗ – ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	400
-----	-----

Στην περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση δεν ζητήσει επιστροφή από την Δ.Ο.Υ. του πιο πάνω ποσού Φ.Π.Α. επειδή ήδη έχει παραγραφεί το δικαίωμα συμψηφισμού, πρέπει το ποσό αυτό να το καταχωρήσει στο κωδικό 708 "λοιπά αφαιρούμενα ποσά" και να μειώσει έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο ισόποσο. Συγχρόνως για την λογιστική τακτοποίηση διενεργεί την εγγραφή:

82 ΕΞΟΔΑ Κ' ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	400
82.00 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	
82.00.04 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	
82.0.04.00 Φ.Π.Α. ΜΗ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΜΕΝΟΣ	
54.00.99.12 Φ.Π.Α. ΑΠΟΔΟΣΗ- ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	400

Λόγω παραγραφής του δικαιώματος πιστωτικού υπολοίπου χρήσης 2012

Παράδειγμα 2°

Η εκκαθαριστική δήλωση για τη χρήση 2014 θα πρέπει να υποβληθεί μέσα στο έτος 2013, στις καθορισμένες ημερομηνίες ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων.

Έστω ότι η δήλωση υποβλήθηκε π.χ. 10.5.15. Το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδόσει πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση του 2014 μέχρι τις 31.12.2020 (2016-2020 σύνολο 5 έτη).

Αν όμως η εκκαθαριστική δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα π.χ 3.04.2018, τότε το δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδόσει πράξη προσδιορισμού του Φ.Π.Α. για τη χρήση του 2014 μέχρι τις 31.12.2022 (2020-2022 σύνολο 3 έτη).

Παράδειγμα 3°

Έστω ότι η βιομηχανία “Α” κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά και τηρεί διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ (γ’ κατηγορίας). Το μήνα Μάιο 2015 πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών 100.000€ από τα οποία τα 70.000€ προέρχονται από πωλήσεις, με βάση την απόφαση Π.2869/87 (χωρίς Φ.Π.Α.), σε βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή σε αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και το υπόλοιπο ποσό 30.000€ είναι πωλήσεις με 23% Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. των εισροών του ίδιου μήνα έστω ότι είναι 34.000€.

Σύμφωνα με τα δεδομένα αυτά το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που επιστρέφεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στη βιομηχανία “Α” για το μήνα αυτό υπολογίζεται ως εξής:

Φ.Π.Α. εισροών	34.000€
Μείον: Φ.Π.Α. λοιπών πωλήσεων	-6.900€ (30.000 × 23%)
Πιστωτικό υπόλοιπο	27.100€

Από το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο η βιομηχανία “Α” δικαιούται να ζητήσει επιστροφή 16.100€ (70.000 × 23%=16.100€), όσος δηλαδή θα ήταν και ο Φ.Π.Α. των εκροών της, αν στις πωλήσεις αγαθών της αξίας 70.000€ δεν εκδίδεται απαλλαγή στον αγοραστή-επενδυτή. Το υπόλοιπο πιστωτικό 11.000€ (27.100 - 16.100 = 11.000€) που δεν επιστρέφεται, εκπίπτει κανονικά από τις επόμενες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που συμπληρώνει η επιχείρηση.

3.6 ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ ΤΟΥ ΦΠΑ

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α., στο οποίο εντάσσονται και οι περισσότερες επιχειρήσεις, ανήκουν όλοι όσοι θεωρούνται υποκείμενοι του Φ.Π.Α., δηλαδή οι επιχειρήσεις, οι αντιπρόσωποι, όσοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς, οι λήπτες υπηρεσιών, οι εισαγωγείς κ.λ.π., και οι οποίοι τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά βιβλία β' κατηγορίας, δηλαδή εσόδων-εξόδων, ή βιβλία γ' κατηγορίας υποχρεωτικά, δηλαδή βιβλία διπλογραφικού συστήματος.

Εκτός από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται κανονικά σε υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. και από αυτές που απαλλάσσονται υπό όρους από το Φ.Π.Α. υπάρχουν και οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε κατηγορίες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Τα καθεστώτα αυτά είναι:

- Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων.
- Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμάτων.
- Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής.
- Ειδικό καθεστώς κατ'αποκοπή καταβολής Φ.Π.Α.
- Ειδικό καθεστώς αγροτών.
- Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες.
- Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων.
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών.
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.
- Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες.
- Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού.

3.6.1. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΙΚΡΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με σκοπό την απλούστευση του συστήματος ΦΠΑ και την ελάφρυνση των μικρών επιχειρήσεων, των οποίων το μέγεθος και η οργάνωση δεν επιτρέπει την τήρηση των διαδικασιών, που προβλέπονται για το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ έχει καθιερωθεί ένα ειδικό καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις οι διατάξεις του οποίου περιγράφονται στο άρθρο 39 του κώδικα ΦΠΑ.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού όπως ίσχυαν, αντικαταστάθηκαν από 8/8/2014 από τις διατάξεις του άρθρου 251 του Ν. 4281/2014.

Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, διατηρούν σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα επιλογής, ως προς την υπαγωγή τους στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου.

Στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων υπάγονται οι υποκείμενοι, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη

φορολογία εισοδήματος. Οι υποκείμενοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου.

Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου,

- 1) στους αγρότες του άρθρου 41,
- 2) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,
- 3) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.
- 4) στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, τα ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπερβαίνουν σε μία διαχειριστική περίοδο το όριο που προβλέπεται στην παράγραφο 1, εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου.

Στην περίπτωση που η πρώτη διαχειριστική περίοδος αφορά χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, προκειμένου να κριθεί αν ο υποκείμενος μπορεί να απαλλαγεί κατά την επομένη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, γίνεται αναγωγή των ακαθαρίστων εσόδων του, του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, σε ετήσια βάση.

Για την μετάταξη υποκείμενου από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και αντίστροφα, υποβάλλεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δήλωση μεταβολών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 4 του ΚΦΔ (ν.4174/2013). Όταν από τον υποκείμενο επιλεγεί ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο διετίας. Η μη υποβολή της δήλωσης του εδαφίου 1, δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.

Αν υποκείμενος μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από το ένα καθεστώς στο άλλο, κατά την έναρξη συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, που προηγείται του χρόνου της μετάταξης, απογράφονται υποχρεωτικά ανά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης αποτιμώνται, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου που έχει εκπεσθεί για τα αποθέματα, όταν ο υποκείμενος μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και δικαίωμα έκπτωσης, αντίστοιχα, όταν μετατάσσεται από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς.

Σε κάθε περίπτωση μετάταξης, ο υποκείμενος υποχρεούται να συντάσσει απογραφή των αγαθών επένδυσης, για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33. Τα εν λόγω αγαθά αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Οι μετατασσόμενοι υποκείμενοι, για τον εναπομένοντα χρόνο του διακανονισμού, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου, ανάλογα με το εάν πρόκειται για μετάταξη από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς ή αντίστροφα.

Για τα απογραφόμενα αγαθά, που προβλέπουν οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων 6 και 7, υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μετάταξη. Για τους υποκείμενους που μετατάσσονται στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η δήλωση για την απόδοση του φόρου υποβάλλεται εντός ενός μήνα από την υποβολή της δήλωσης του πρώτου εδαφίου.

Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων» και δεν δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο των εισροών τους.

Παράδειγμα 1^ο

Έστω μια επιχείρηση που τηρεί βιβλία εσόδων - εξόδων για πρώτη φορά 2014 και εργάζεται με συντελεστή μικτού κέρδους 50% παρουσιάζει τα εξής δεδομένα:

	Α' περίπτωση	Β' περίπτωση	Γ' περίπτωση
Πραγματικά έσοδα βάση 2014	2.000€	2.000€	2.000€
Αγορές 2014	1.500€	1.000€	500€
Τεκμαρτά έσοδα του 2014	2.250€	1.500€	750€
Τεκμαρτά έσοδα 2013	800€	800€	800€
Διαφορά: πραγματικά 2014 – τεκμαρτά 2013	-	1.200 (2.000 – 800)€	1.200 (2.000 – 800)€
Φορολογητέα έσοδα	2.000€	1.500€	1.200€

- Στην Α' περίπτωση η επιχείρηση φορολογείται με τα πραγματικά έσοδα γιατί αυτά είναι μικρότερα από τα τεκμαρτά ($2.250\text{€} > 2.000\text{€}$).
- Στην Β' περίπτωση η επιχείρηση φορολογείται με τα τεκμαρτά με 1.500€ γιατί αυτά είναι μικρότερα των πραγματικών εσόδων ($1.500\text{€} < 2.000\text{€}$) και μεγαλύτερα της διαφοράς ($1.500\text{€} > 1.200\text{€}$).
- Στην Γ' περίπτωση η επιχείρηση θα φορολογηθεί με την διαφορά των τεκμαρτών εσόδων 2014 – 2013 (1.200€) γιατί αν και τα τεκμαρτά του έτους 2014 είναι μικρότερα των πραγματικών του ίδιου έτους ($750\text{€} < 2.000\text{€}$), είναι μικρότερα και από την διαφορά των πραγματικών εσόδων του έτους 2014 – 2013 ($750\text{€} < 1.200\text{€}$).

3.6.2. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΑΠΟΡΡΙΜΑΤΩΝ

Το καθεστώς των ανακυκλώσιμων απορριμάτων καθιερώθηκε για πρώτη φορά στην χώρα μας με της διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 19 του Ν.3091/02, μετά από την έγκριση αιτήματος παρέκκλισης που υπέβαλλε η χώρα μας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα (ΕΟΚ).

Απαλλάσσονται από το φόρο τα ακαθάριστα έσοδα από παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως μέταλλα (σιδηρούχα ή μη), γυαλί, χαρτί ή χαρτόνι, που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις, οι οποίες αγοράζουν ή συλλέγουν τα ανωτέρω υλικά, με σκοπό τη μεταπώληση τους. Για τις πράξεις αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Πρόκειται για επιχειρήσεις των οποίων τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν έχουν υπερβεί, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 900.000 ευρώ. Για τον υπολογισμό του ανωτάτου ορίου των 900.000 ευρώ λαμβάνεται υπόψη τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, συνυπολογιζομένων και των εσόδων από τυχόν άλλες δραστηριότητες, εκτός από ακαθάριστα έσοδα που αφορούν παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων. Προκειμένου για παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων, η απαλλαγή ισχύει, ανεξάρτητα από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

- 1) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,
- 2) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,
- 3) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,
- 4) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, ακατέργαστα δέρματα και δορές, σπάγκους, καλώδια, πλαστικές ύλες,
- 5) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,
- 6) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

Οι επιχειρήσεις που δεν επιθυμούν την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού μπορούν, ύστερα από έγκριση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., να επιβαρύνουν τις πράξεις τους με φόρο. Η έγκριση αυτή χορηγείται, εφόσον από την οργάνωση, τον τρόπο άσκησης της δραστηριότητας και την εν γένει λειτουργία της επιχείρησης, εξασφαλίζεται η ορθή εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο νόμο αυτόν.

Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο παρόν καθεστώς αναγράφουν στα τιμολόγια που εκδίδουν για τις εν λόγω πράξεις, την ένδειξη «χωρίς Φ.Π.Α. – άρθρο

39.α» ή εφόσον χρεώνουν Φ.Π.Α., τον αριθμό έγκρισης που έχει ληφθεί, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο.

Παραδείγματα πράξεων που αποτελούν και δεν αποτελούν παραδοσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων

Πράξεις που αποτελούν παραδοσεις:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού ως παλιοσίδερα σε επιτηδευματία ο οποίος ασκεί δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδήρων.
- Η παράδοση πριονιδιού σε εργοστάσιο κατασκευής μοριοσανίδων.
- Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.
- Η παράδοση χρησιμοποιημένου λυπαντικών από συνεργείο κατασκευής αυτοκινήτων, το οποίο συλλέγει από πελάτες του τα υλικά αυτά, σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.
- Η παράδοση παλαιών σιδήρων σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις τους ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεσή τους.

Πράξεις που δεν αποτελούν παραδόσεις:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού σε επειχέρηση εμπορίας μεταχειρισμένων ανταλλακτικών.
- Η πώληση χρησιμοποιημένων παλετών σε επιχείρηση που τις επισκευάζει και τις μεταπωλεί.
- Η πώληση πριονιδιού σε συνεργείου επισκευής αυτοκινήτων για την καθαριότητα του.
- Η πώληση κομματιών υφάσματος σε στρωματοποιία.
- Η πώληση καθαρού χαλκού από επιχειρήσεις που είναι βιοτεχνικές και παράγουν το αγαθό αυτό ύστερα από επεξεργασία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (καλλώδια).

Παραδείγματα

- 1) Εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων προέρχονται από διάλυση πλοίου είναι πράξη υποκείμενη στο φόρο. Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο τελωνείο.
- 2) Φροντιστήριο ξένων γλωσσών παραδίδει τα παλαιά θρανία ως ξυλεία προς ανακύκλωση.
- 3) Νοσοκομείο παραδίδει ως ανακυκλώσιμα απορρίμματα αποστειρωμένες γάζες που έχουν κριθεί ακατάλληλες προς χρήση.

Το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται στις ανωτέρω περιπτώσεις 2, 3 δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. βάση της διάταξης του άρθρου 22.

3.6.3. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ

Με το άρθρο 185 του Ν.4261/5.5.2014 προστέθηκε το άρθρο 39β στον κώδικα ΦΠΑ οι διατάξεις του οποίου ισχύουν από 5/5/2014.

Με τις διατάξεις αυτές καθιερώνεται ένα ειδικό καθεστώς στο οποίο μπορούν να ενταχτούν κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τις 500.000€.

Επίσης το ειδικό καθεστώς παύει να ισχύει για την επόμενη διαχειριστική περίοδο για υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 500.000€. Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να ζητήσει την έξοδό του από το ειδικό καθεστώς με δήλωση που υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση και η έξοδος αυτή θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται:

- 1) Ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης ένταξης ή εξόδου από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου.
- 2) Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της είσπραξης ή πληρωμής του οφειλόμενου φόρου, καθώς και ο τρόπος είσπραξης και πληρωμής.
- 3) Ο τρόπος ηλεκτρονικής ενημέρωσης της Φορολογικής Διοίκησης.
- 4) Κάθε άλλο θέμα που απαιτείται για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Για τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς:

- α) Ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής που αφορά τις πραγματοποιούμενες από τα πρόσωπα αυτά φορολογητέες πράξεις.
- β) Ο φόρος εισροών εκπίπτει κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος ή μέρους αυτού που αφορά τις φορολογητέες πράξεις που λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο.
- γ) Οι υποκείμενοι στο φόρο λήπτες παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα που έχουν ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς, εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές κατά το χρόνο πληρωμής του τιμήματος.

Στο ειδικό καθεστώς δεν υπάγονται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 έως 28β.
- β) Εισαγωγές αγαθών.
- γ) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.
- δ) Πράξεις για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.
- στ) Πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Στο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να ενταχθεί υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αποδεδειγμένα κατά τη διάρκεια των δύο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος ή καταστάσεις πελατών - προμηθευτών ή έχει υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Οι υποχρεώσεις όσων εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς

α) Οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να αναγράφουν στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδουν την ένδειξη «ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής - άρθρο 226.7α Οδηγίας 2006/112/ΕΚ».

β) Οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της αντιπαροχής για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ή λαμβάνουν και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω εισπράξεις και πληρωμές.

γ) Επίσης οι υποκείμενοι στο φόρο, που λαμβάνουν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, από υποκείμενους του ειδικού καθεστώτος, υποχρεούνται να τηρούν τα λογιστικά αρχεία τους με τρόπο που να διαπιστώνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούν για τις εν λόγω πράξεις και να παρέχουν ηλεκτρονικά πληροφορίες στη Φορολογική Διοίκηση για τις εν λόγω πληρωμές.

δ) Ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπορεί να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς στην περίπτωση που δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις, όπως ορίζονται από αυτό ή υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις που συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Στην περίπτωση αυτή η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον υποκείμενο και η έξοδος από το καθεστώς ισχύει από τη φορολογική περίοδο που έπεται της εν λόγω ειδοποίησης.

3.6.4. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΚΑΤ'ΑΠΟΚΟΠΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Π.Α.

Οι διατάξεις του άρθρου τέθηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 15 του Ν.2836/2000.

Το νέο αυτό άρθρο αποτελεί το νομικό πλαίσιο για την δυνατότητα υιοθέτησης ειδικών καθεστώτων κατ' αποκοπή καταβολής του ΦΠΑ, σε μικρές επιχειρήσεις συγκεκριμένων οικονομικών δραστηριοτήτων, οι οποίες λόγω του τρόπου άσκησης της δραστηριότητάς τους, αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις γενικές διατάξεις του ΦΠΑ.

Καθιερώνεται ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητάς τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους, η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος. Η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του παρόντος

άρθρου γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά από σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων.

Χαρακτηριστικά ειδικού καθεστώτος

- Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού ΦΠΑ για καταβολή στο Δημόσιο, από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό. Το κατ' αποκοπή αυτό ποσό ΦΠΑ προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία των υπόψη κλάδων οικονομικής δραστηριότητας σε συνεργασία με τις συναρμόδιες υπηρεσίες, καθώς και των επαγγελματικών τάξεων, όσον αφορά κυρίως:
 - α) Τις εισροές της δραστηριότητας και το αντίστοιχο φόρο που τις επιβαρύνει.
 - β) Τις εκροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο που αναλογεί.
 - γ) Το ποσοστό επί τοις εκατό (%) λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές.
- Οι επιχειρήσεις που θα εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν έχουν υποχρέωση υποβολής των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων για την καταβολή του ΦΠΑ, και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών τους. Η μόνη τους υποχρέωση θα είναι η καταβολή του ετήσιου κατ' αποκοπή ποσού ΦΠΑ.
- Επίσης από το καθεστώς αυτό μπορούν να αποκλείονται επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς και επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα και εκ του λόγου αυτού δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μικρές επιχειρήσεις.
- Στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητα υπό μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου, εκτός από τις κοινωνίες αστικού δικαίου και τις συνιδιοκτησίες (συμπλοιοκτησίες κ.τ.λ.).

Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν με δήλωση τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός 30 ημερών από τη έναρξη της διαχειριστικής περιόδου ενός της οποίας γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς του φόρου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας.

Η ένταξη στο καθεστώς θεσπίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και μετά από τη σύμφωνη γνώμη των αρμοδίων οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις αποφάσεις αυτές καθορίζεται το ετήσιο κατ' αποκοπή Φ.Π.Α., ο τρόπος καταβολής του, καθώς και λεπτομέρειες για τον υπόχρεο καταβολής.

3.6.5. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΓΡΟΤΩΝ

Οι αγρότες είναι υποκείμενοι στο φόρο, καθόσον συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις που τίθενται από τον νόμο. Δηλαδή ασκούν οικονομική δραστηριότητα, κατά τρόπο ανεξάρτητο και προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών από επαχθή αιτία. Επειδή όμως, οι αγρότες, λόγω του τρόπου άσκησης της αγροτικής εκμετάλλευσης στην Ελλάδα και τις ελλείψεις οργάνωσης, θα ήταν αρκετά δυσχερές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις, που απαιτεί το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, είχε καθιερωθεί ένα ειδικό καθεστώς ΦΠΑ οι διατάξεις του οποίου περιλαμβάνονται στο άρθρο 41 του κώδικα ΦΠΑ.

Με βάση τις νέες ισχύουσες διατάξεις του Ν.4254/2014 που ισχύουν από 1/1/2014 και λόγω των νέων δεδομένων που προέκυψαν για την φορολογία των αγρότων αλλά και λόγω της προσαρμογής των διατάξεων που ίσχυαν για τους αγρότες, τα βασικά χαρακτηριστικά του ειδικού καθεστώτος των αγροτών είναι τα ακόλουθα:

α) Η απαλλαγή μιας κατηγορίας αγροτών από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και από την υποχρέωση επιβολής φόρου στις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούν ή στις τυχόν αγροτικές υπηρεσίες που προσφέρουν και κατ' επέκταση απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής φόρου στο δημόσιο για τις πράξεις αυτές.

β) Διατήρηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσης τους ετσι ώστε, να μην υπάρχει διπλή φορολόγηση των αγροτικών προϊόντων.

Αγρότες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς

Στο ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού υπάγονται οι αγρότες, οι οποίοι παραδίδουν αγροτικά προϊόντα της παραγωγής τους και παρέχουν αγροτικές υπηρεσίες.

Ως αγρότες θεωρούνται τα πρόσωπα τα οποία ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 42 και που είναι η γεωργία, η κτηνοτροφία, η δασοκομία, η αλιεία και οι αγροτικές υπηρεσίες.

Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των 15.000€ και δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των 5.000€, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου.

Εν κατακλείδι στο καθεστώς αυτό υπάγονται μόνο οι αγρότες φυσικά πρόσωπα, καθώς τα νομικά πρόσωπα δεν μπορούν να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών. Σημειώνεται επίσης, ότι οι παραπάνω διατάξεις, εφαρμόζονται και επί φυσικών προσώπων (μισθωτοί, συνταξιούχοι κ.λ.π.) που δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, αλλά ασκούν αγροτική εκμετάλλευση.

Αγρότες που δεν εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς

Δεν υπάγονται οι αγρότες που:

α) Ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών, που έχουν συσταθεί νομότυπα και ασχολούνται με αγροτικές εκμεταλλεύσεις.

β) Πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων.

γ) Ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., καθώς και για τους αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, σύμφωνα με το ν. 3874/2010 (Α' 151) και ασχολούνται με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW ή τη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων έως 10 δωματίων.

Οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές, εφόσον για τις εν λόγω δραστηριότητες υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Επιστροφή ΦΠΑ στους αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς

Οι αγρότες του καθεστώτος αυτού δικαιούνται να ζητήσουν επιστροφή του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών και τις λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες χρησιμοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής. Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση σε δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Το ειδικό αυτό στοιχείο εκδίδεται και από αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς, προκειμένου να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της αγροτικής εκμετάλλευσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά, με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από

εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση. Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

Μετάταξη αγροτών στο κανονικό καθεστώς

Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό με την προϋπόθεση ότι θα τηρούν όλες τις υποχρεώσεις του καθεστώτος αυτού δηλ. επιβολή φόρου, υποβολή δηλώσεων απόδοσης φόρου. Η μετάταξη γίνεται με δήλωσή τους που υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η δήλωση υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη αυτής και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας. Στην περίπτωση που η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη της επόμενης από τη μετάταξη διαχειριστικής περιόδου.

Στην περίπτωση υποχρεωτικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ο αγρότης υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης μεταβολής εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται έως 15.4.2014 για τους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έως 20.5.2014 για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς αγροτών μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη διαχειριστικής περιόδου με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη αυτής.

Απογραφή αποθεμάτων

Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να διενεργούν, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη μετάταξη, απογραφή που να περιλαμβάνει:

- α)** τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη, κατά συντελεστή του κατ' αποκοπή φόρου,
- β)** τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου,
- γ)** τα αγαθά επένδυσης, εφόσον είναι χρησιμοποιήσιμα για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού.

Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β' και γ' απογράφονται σε τιμές κόστους.

Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

- α)** Ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ'αποκοπή φόρο, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς.
- β)** Ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο καθεστώς των αγροτών.

Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

- α)** Τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής.
- β)** Τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού.

Σε περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

- α)** Τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής.
- β)** Τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος τους που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του διακανονισμού της πενταετούς περιόδου.
- Ειδικά για τους αγρότες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2014, η δήλωση αποθεμάτων υποβάλλεται έως τις 31.5.2014.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται:

- α)** Ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης - αίτησης επιστροφής, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτής, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου.
- β)** Ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2.
- γ)** Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 12, καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορούν να ορίζονται οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις ως φορείς που μεσολαβούν στην υποβολή των αιτήσεων επιστροφής και γενικά στη διαδικασία επιστροφής του φόρου, καθώς και η αμοιβή τους για τις υπηρεσίες τους αυτές. Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να αναπροσαρμόζεται η ανωτέρω αμοιβή.

Παράδειγματα στο ειδικό καθεστώς αγροτών

1. Αγρότης ο οποίος πωλεί τα προϊόντα του στις λαϊκές αγορές και εκτός αυτών, κατά την χρήση 2015, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις του στη λαϊκή αγορά 8.000€ και 4.000€ από τις χονδρικές του πωλήσεις εκτός λαϊκής αγοράς και έλαβε δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης 2.000€. Από την 1/1/2016 θα τηρεί βιβλία μόνο για την δραστηριότητα του της διάθεσης των προϊόντων του στις λαϊκές αγορές και όχι γι'αυτήν της διάθεσης των προϊόντων του εκτός λαϊκής αγοράς.
2. Αγρότης, ο οποίος παράλληλα με την αγροτική του εκμετάλλευση ασχολείται και με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW, για την οποία τηρεί βιβλία εσόδων – εξόδων, κατά τη χρήση 2015 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την αγροτική εκμετάλλευση 12.000€ και έλαβε δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης 3.500€. από την 1/1/2016 θα συνεχίσει να τηρεί βιβλία μόνο για την δραστηριότητα της διαχείρισης ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, ενώ δεν υποχρεούται να τηρεί βιβλία για την αγροτική του εκμετάλλευση.
3. Ένας αγρότης ο οποίος ταυτόχρονα με την αγροτική του εκμετάλλευση εκμεταλλεύεται και ένα παντοπωλείο ο οποίος, κατά τη χρήση 2015 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση του παντοπωλείου 4.200€ και από την αγροτική του εκμετάλλευση 18.500€. Από την 1/1/2016 υποχρεούται να τηρεί βιβλία εσόδων – εξόδων και έκδοση στοιχείων μόνο για την αγροτική του εκμετάλλευση με δυνατότητα όμως μη τήρησης των βιβλίων αυτών αφού για την εκμετάλλευση του παντοπωλείου απαλλάσσεται από τη τήρηση βιβλίων λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων (κάτω από 5.000€). Η δυνατότητα μη τήρησης βιβλίων εσόδων – εξόδων δεν απαλλάσσει τον εν λόγω αγρότη από τις υποχρεώσεις του ως προς την έκδοση στοιχείων την υπαγωγή του στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.
4. Αγρότης ασχολείται με τη μελισσοκομία και το έτος 2014 ήταν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Το Νοέμβριο του 2014 αγόρασε αγροτικό αυτοκίνητο και πλήρωσε 1.000€ Φ.Π.Α. τον οποίο και συμψήφισε με τον φόρο τον εκροών κατά την περίοδο της αγοράς. Από 1/1/2016 εντάχθηκε στο ειδικό καθεστώς των αγροτών. Ο φόρος αυτός των εισροών υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό για το 1/5 αυτού κάθε έτος. Επειδή ο αγρότης μετάταγεται από 1/1/2016 στο ειδικό καθεστώς των αγροτών για τα υπόλοιπα 3 χρόνια της 5ετίας γίνεται διακανονισμός της έκπτωσης του ποσού των 1.000€ για τα 3/5. Επομένως ο αγρότης πρέπει να επιστρέψει στο δημόσιο $1.000 \times 3/5 = 600\text{€}$.

3.6.6. ΑΓΡΟΤΕΣ, ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι έννοιες των όρων αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και αγροτικές υπηρεσίες, προκειμένου για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος των αγροτών που προβλέπεται από το προηγούμενο άρθρο 41.

ΑΓΡΟΤΕΣ:

Ως αγρότες θεωρούνται αυτοί που ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες.

ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ:

Αγροτικά προϊόντα θεωρούνται τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων.

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ:

Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις θεωρούνται:

- α)** Η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών.
- β)** Η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία.
- γ)** Η δασοκομία γενικά.
- δ)** Η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων.
- ε)** Οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, που πραγματοποιούνται με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, σε προϊόντα τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από την αγροτική παραγωγή.

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ:

Ως αγροτικές υπηρεσίες θεωρούνται, οι παρεχόμενες από τους αγρότες με χειρωνακτική εργασία, ή με το συνήθη εξοπλισμό της εκμετάλλευσης τους, οι οποίες συμβάλουν στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως:

- α)** Οι εργασίες σποράς και φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματοποίησης, περισυλλογής και συγκομιδής.
- β)** Οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, όπως η διαλογή, η ξήρανση, ο καθαρισμός, η άλεση, η έκθλιψη, η απολύμανση, η συσκευασία και η αποθήκευση.
- γ)** Η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού γενικά, που χρησιμοποιούνται στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις.
- δ)** Η τεχνική βοήθεια.

ε) Η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων, καθώς και ο ψεκασμός φυτών και εδάφους.

3.6.7. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΩΝ ΤΑΞΙΔΙΩΝ

Στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται, οι πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών, τα οποία ενεργώντας στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, όταν λαμβάνουν τις υπηρεσίες που είναι απαραίτητες για την άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών από άλλους υποκείμενους.

Για την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, το σύνολο των υπηρεσιών που προσφέρονται στον ταξιδιώτη από υποκείμενο που υπάγεται στο καθεστώς αυτό (π.χ. μεταφορά, διαμονή κ.λ.π) λαμβάνονται υπόψη σαν μια ενιαία υπηρεσία «πακέτο». Επίσης εφαρμόζεται και στην περίπτωση που πρακτορείο ταξιδιών ή επιχείρηση τουριστικών περιηγήσεων πουλά ταξιδιωτικό πακέτο σε άλλο πρακτορείο, το οποίο στη συνέχεια πωλεί το πακέτο στον ταξιδιώτη. «Πακέτο» θεωρείται και μία μεμονωμένη υπηρεσία που παρέχεται προς τον ταξιδιώτη αρκεί το πρακτορείο να ενεργεί στο όνομά τους και για λογαριασμό του πελάτη και να μην πρόκειται για απλή μεσολάβηση.

Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς των ταξιδιώτη.

Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλος υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Αντίθετα δεν υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας.

Προϋποθέσεις ειδικου καθεστώτος πρακτορείων ταξιδιών

Για την υπαγωγή των επιχειρήσεων πρακτορείων ταξιδιών και των οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων στο ειδικό καθεστώς θα πρέπει να τηρούνται οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

- Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών ή οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων πρέπει να ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών.

Αυτό σημαίνει ότι το πρακτορείο αγοράζει για δικό του λογαριασμό διάφορα αγαθά και υπηρεσίες τα οποία προσφέρει ως σύνολο (πακέτο εκδρομής) στον πελάτη του ταξιδιώτη και δεν ενεργεί ως μεσολαβητής έναντι προμήθειας για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη.

- Το πρακτορείο θα πρέπει να χρησιμοποιεί για την εκτέλεση Ν. του ταξιδιού υπηρεσίες άλλων υποκείμενων στο Φ.Π.Α. όπως του μεταφορέα, του ξενοδόχου, του εστιατορία, του εκμεταλλευτή κέντρου διασκέδασης κλπ. Με λίγα λόγια οι παραδόσεις των αγαθών και οι παροχές των υπηρεσιών που σχετίζονται με την εκτέλεση του ταξιδιωτικού πακέτου όπως μεταφορέας, θα πρέπει να γίνονται από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. και όχι από το ίδιο το πρακτορείο που διενεργεί το ταξίδι.

Όλες οι υπηρεσίες αυτές λαμβάνονται υπόψη σαν μια ενιαία υπηρεσία την οποία λογίζεται ότι προσφέρει το πρακτορείο προς τον ταξιδιώτη. Θεωρείται όμως υπηρεσία υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς μόνο κατά το μέρος που προσφέρονται υπηρεσίες τρίτων. Συνεπώς, όταν προσφέρονται κάποιες υπηρεσίες από το ίδιο τα πρακτορείο, όταν ενεργεί για παράδειγμα σαν μεσίτης ή μεταφορέας, το μέρος της αμοιβής που εισπράττει από τον πελάτη, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των δικών του υπηρεσιών, αποχωρίζεται από τη συνολική αμοιβή και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ το υπόλοιπο της αμοιβής υπάγεται στο ειδικό καθεστώς. Έτσι, ένα πρακτορείο είναι πιθανό για ένα συγκεκριμένο ταξίδι, να υπάγεται ταυτόχρονα για ορισμένες πράξεις στο κανονικό καθεστώς και για κάποιες άλλες στο ειδικό καθεστώς. Συνεπώς, κάθε παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς και με προσοχή και να αναλύεται σε βάθος.

- Το πρακτορείο θα πρέπει να έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του στην Ελλάδα, ή σε περίπτωση έλλειψης έδρας, να έχει τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία να παρέχεται η ενιαία υπηρεσία.

Το πρακτορείο υπόκεινται σε Φ.Π.Α. για τα ταξίδια που πραγματοποιεί στην Ελλάδα, ή σε άλλα κράτη-μέλη της Ε.Ε., ενώ αντίθετα δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. το μέρος της μικτής αμοιβής που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε χώρες εντός της Κοινότητας. Άρα, κριτήριο για την υπαγωγή ή μη στο Φ.Π.Α. της μικτής αμοιβής, αποτελεί ο τόπος όπου πραγματοποιούνται οι πράξεις που αφορούν την αμοιβή αυτή. Για να υπαχθεί το πρακτορείο στο ειδικό καθεστώς, αρκεί μόνο ένα ταξίδι, εφόσον βέβαια πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις.

Φορολογητέα αξία

Ο τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας του πακέτου εκδρομής που προσφέρεται από πρακτορείο ταξιδιών καθορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 49 του Νόμου περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Ως φορολογητέα αξία του πακέτου εκδρομής λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση:

- Από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος).
- Του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (μαζί με το φόρο αν υπάρχει) που γίνονται σ' αυτό από άλλα πρόσωπα μέσα στα πλαίσια της άσκησης της επιχείρησής τους, για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Δηλαδή φορολογείται μόνο το μεικτό κέρδος του πρακτορείου, το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση από την αμοιβή που παίρνει το πρακτορείο του

πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη, όπως για παράδειγμα οι δαπάνες μεταφοράς, ξενοδοχείου, εστιατορίων, εισόδου σε αρχαιολογικούς χώρους, μουσεία, θέατρα, προμήθειες κ.λ.π. Στην περίπτωση που πρακτορείο χρησιμοποιεί δικά του μεταφορικά μέσα, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του ταξιδιωτικού πακέτου αφαιρείται το τεκμαρτό κόστος (υπολογιζόμενο κόστος) της μεταφοράς και στον υπολογισμό παραμένει μόνο οποιοδήποτε κέρδος, το οποίο θα είναι στοιχείο της φορολογητέας αξίας του ταξιδιωτικού) πακέτου. Η αξία (το τεκμαρτό κόστος) των δικών του πρακτορείου μεταφορικών μέσων επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις κανονικές διατάξεις του Νόμου.

Για τα πακέτα εκδρομής που γίνονται στο εξωτερικό από πρακτορεία που έχουν την έδρα τους στη Δημοκρατία, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας αφαιρείται τόσο το κόστος των προσφερομένων αγαθών και υπηρεσιών στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης οι προμήθειες, που καταβάλλει πρακτορείο ταξιδίων σε άλλο πρακτορείο για την παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης για την πώληση πακέτου εκδρομής, αποτελούν στοιχείο του κόστους του πακέτου και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του. Σημειώνεται ότι στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων και των οργανωτών τουριστικών περιηγήσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς, ο Φ.Π.Α. δεν πρέπει να φαίνεται ξεχωριστά, αλλά θα πρέπει να είναι ενσωματωμένος στην τιμή πώλησης του πακέτου εκδρομής.

Πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων που δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς

Για ορισμένες πράξεις που διενεργούνται από πρακτορεία ταξιδίων δεν εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς αλλά οι γενικές πρόνοιες του Νόμου.

Δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς:

- α)** Οι αμοιβές των πρακτορείων ταξιδίων που προέρχονται από υπηρεσίες που τα πρακτορεία ταξιδίων παρέχουν ως μεσολαβητές με προμήθεια, δηλαδή για πράξεις που το πρακτορείο ταξιδίων ενεργεί ως αντιπρόσωπος άλλου προσώπου, π.χ. έκδοση αεροπορικού ή θαλάσσιου εισιτηρίου, διαμεσολάβηση για πώληση πακέτου εκδρομής, κράτηση δωματίου σε ξενοδοχείο έναντι προμήθειας κ.λ.π.
- β)** Οι υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχουν τα πρακτορεία ταξιδίων με μεταφορικά μέσα τα οποία εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.
- γ)** Γενικά όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούν τα πρακτορεία ταξιδίων για εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών, που δεν παραδίδονται ή παρέχονται από άλλα πρόσωπα μέσα στα πλαίσια της άσκησης της επιχείρησής τους. Για τις πιο πάνω πράξεις εφαρμόζονται οι κανονικές διατάξεις του Νόμου.

Παραδείγματα στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων

1. Έστω το πρακτορείο ταξιδίων Α για ένα 10ήμερο περιηγήσεων σε 3 χώρες της κοινότητας (Ιταλία, Γαλλία, Ισπανία) εισπράττει από κάθε πελάτη – ταξιδιώτη για

συμμετοχή 2.615€ με όλα τα έξοδα πληρωμένα και τα έξοδα που αναλογούν στο κάθε ταξιδιώτη τα οποία πληρώθηκαν από το πρακτορείο είναι 2.000€. η φορολογητέα αξία θα προκύψει ως εξής:

Αμοιβή που εισπράστηκε από τον πελάτη	2.615
Μείον έξοδα (μετ/ρας, διαμονής, φαγητό, ξεν/σης)	<u>2.000</u>
Μικτή αμοιβή	615
Φορολογητέα αξία (φορολογική βάση)	$615/1,23 = 500$
Αναλογών Φ.Π.Α. εκρών	$500 \times 23\% = 115$

2. Το ίδιο πρακτορείο διοργανώνει ταξίδι – πακέτο στην Ιαπωνία έναντι 2.000€ κατά άτομο. Το πρακτορείο επιβαρύνεται με δαπάνες συνολικά κατά άτομο 1.400€. Η μικτή αμοιβή των 600€ (2.000€ – 1.400€) δεν εμπεριέχει Φ.Π.Α. δεδομένου ότι οι υπηρεσίες παρέχονται εκτός Ελλάδας και εκτός Ε.Ε.
3. Έστω το πρακτορείο Αθηνών Α διοργανώνει εκδρομή στις χώρες Αυστρία – Ελβετία αντί του ποσού των 1.000€ κατά άτομο με συμμετοχή 30 ατόμων. Επομένως τα συνολικά έσοδα για το συγκεκριμένο πακέτο ανέρχονται σε 30.000€. Το προϋπολογισμένο κόστος του πακέτου για μεταφορά, διαμονή, εστιατόρια ανήλθε σε 25.000€. Από το ποσό αυτό 10.000€ αναλογεί σε δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε χώρα εντός της Ε.Ε. (Αυστρία) και 15.000€ αναλογεί στις δαπάνες που θα γίνουν σε Τρίτη χώρα (Ελβετία).

Με αναγωγή προκύπτουν:

Αυστρία $(10.000 / 25.000) \times 100 = 40\%$

Ελβετία $(15.000/25.000) \times 100 = 60\%$

Έτσι η μικτή αμοιβή των 5.000€ (30.000 – 25.000) που προκύπτει επιμερίζεται ως εξής:

- 1) Μικτή αμοιβή από υπηρεσίες σε χώρες της Ε.Ε. (υποκείμενη σε Φ.Π.Α.)
 $5.000 \times 40\% = 2.000\text{€}$
Φορολογητέα αξία $2.000\text{€} / 1,23 = 1.626,02\text{€}$ και Φ.Π.Α. εκρών $1.626,02 \times 23\% = 373,98\text{€}$
- 2) Μικτή αμοιβή από υπηρεσίες σε χώρες εκτός της Ε.Ε. (μη υποκείμενες σε Φ.Π.Α.) $5.000 \times 60\% = 3.000\text{€}$

Τα ποσοστά που προέκυψαν με τον πιο πάνω τρόπο που χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη των περιοδικών δηλώσεων και οριστικοποιούνται στο τέλος της χρήσης με βάση τα συνολικά πραγματικά στοιχεία, ενώ τυχόν διαφορές που προκύπτουν θα διακανονίζονται με την εκκαθαριστική δήλωση.

3.6.8. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΚΑΠΝΩΝ

Το ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανιών προϊόντων συνίσταται στην είσπραξη του φόρου στη πηγή. Δηλαδή ο φόρος εισπράττεται, για το σύνολο της τιμής λιανικής πώλησης των καπνοβιομηχανιών προϊόντων στο στάδιο της παραγωγής ή της εισαγωγής των προϊόντων αυτών. Στα επόμενα στάδια, ο φόρος εμπεριέχεται στη τιμή πώλησης και δεν εισπράττεται στο κάθε στάδιο, ανάλογα με την προστιθέμενη

αξία κάθε σταδίου όπως συμβαίνει στο κανονικό καθεστώς φορολογίας. Από 1/1/93 την ευθύνη για την είσπραξη, τόσο του ΦΠΑ, όσο και του ΕΦΚ έχει η τελωνειακή υπηρεσία.

Φορολογητέα αξία

Η φορολογητέα αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος, στην παράδοση καπνοβιομηχανικών προϊόντων που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, από τις εγχώριες καπνοβιομηχανίες, στην εισαγωγή αυτών από τρίτες χώρες και στην ενδοκοινοτική απόκτηση από άλλο κράτος – μέλος, είναι η τελική τιμή που αναγράφεται επί των προϊόντων αυτών μειωμένη κατά το ποσό του εμπεριεχόμενου ΦΠΑ.

Στη φορολογητέα αξία, προστίθεται ο αναλόγων ΦΠΑ και διαμοφώνεται έτσι η τιμή διάθεσης στη λιανική πώληση των αγαθών αυτών, η οποία αναγράφεται σε αυτά.

Ως καπνοβιομηχανικά προϊόντα, για τα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του ειδικού καθεστώτος θεωρούνται, τα τσιγάρα, τα πούρα και τα σιγαρίλως, ο καπνός καπνίσματος, ο καπνός αναρόφησης και ο καπνός μασηματος.

Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 56, καθώς και στις ειδικές περιπτώσεις απαιτητού του φόρου, σύμφωνα μετά οριζόμενα στο άρθρο 57 του ν.2960/2001, όπως ισχύει.

Ο φόρος καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των βιομηχανοποιημένων καπνών, από τον καπνοβιομήχανο, πριν από την έξοδο τους από το καπνεργοστάσιο, εφόσον πρόκειται για εγχώρια προϊόντα, και από τον εισαγωγέα πριν από την έκδοση της άδειας παράδοσης από το αρμόδιο τελωνείο, εφόσον πρόκειται για εισαγόμενα προϊόντα.

Εκκαθάριση του φόρου – Έκπτωση φπα εισροών

Ο καπνοβιομήχανος και ο εισαγωγέας καταβολής του φόρου ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 30 κατά την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την αίτηση φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών, με βάση τα δικαιολογητικά του άρθρου 32 που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της εκκαθάρισης. Οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου έχουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 36 και 38.

Η εκκαθάριση του φόρου γίνεται κάθε φορά, που επιβάλλεται αίτηση για την παραλαβή ταινιών και αναφέρεται στο διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ δύο διαδοχικών αιτήσεων.

Συμψηφισμός ή επιστροφή του φόρου

Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης βιομηχανοποιημένων καπνών, για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 105 του ν.2960/2001, παρέχεται στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις δικαίωμα συμψηφισμού του φόρου του παρόντος νόμου. Ο φόρος επιστρέφεται μόνον εφόσον είναι αδύνατος ο συμψηφισμός του.

Για το σκοπό αυτό πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Τα προϊόντα να έχουν υποστεί φθορά ή βλάβη, τέτοια που να αποκλείεται η διάθεση τους στη κατανάλωση, και
β) να τηρηθεί η διαδικασία καταστροφής αυτών.

Διακίνηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων

Η περαιτέρω διακίνηση των καπνοβιομηχανικών προϊόντων γίνεται χωρίς καταβολή φόρου, δεδομένου ότι αυτός εισπράχθηκε στην πηγή. Στα τιμολόγια παράδοσης βιομηχανοποιημένων καπνών ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σε αυτά η ένδειξη "Φόρος προστιθέμενης αξίας μη εκπιπτόμενος".

Εξαίρεση των πρατηριούχων και των λιανοπωλητών καπνοβιομηχανικών προϊόντων

Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών, για την παράδοση των προϊόντων αυτών, δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν τις δηλώσεις του άρθρου 38, ούτε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών των πιο πάνω προσώπων που προέρχεται από παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών προστίθεται στον παρανομαστή του κλάσματος που ορίζει η διάταξη αυτή.

Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούνται να καταχωρούν τις αγορές βιομηχανοποιημένων καπνών σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή εφόσον δεν τηρούν βιβλία, σε ιδιαίτερες καταστάσεις.

Παράδειγμα 1^ο

Ένα ψιλικαζίδικο που τηρεί απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. έχει πραγματοποιήσει μέσα στο 2014 τις εξής αγορές και πωλήσεις αγαθών.

Αγορές			Πωλήσεις		
Είδη	Αξία χωρίς Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α.	Είδη	Αξία χωρίς Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α.
Ψιλικά	100.000€	23.000€	Ψιλικά	130.000€	29.900€
Τσιγάρα	40.000€	-	Έσοδα παροχής υπηρεσιών	5.000€	1.150€
Μισθοί	10.000€	-	Τσιγάρα	45.000€	-
Γενικά έξοδα	8.000€	1.840€			
Σύνολο	158.000€	24.840€	Σύνολο	180.000€	31.050€

Υπολογισμός του ποσοστού Φ.Π.Α. που εκπίπτει

$$130.000 + 5.000 = 135.000€ \rightarrow 135.000/180.000 = 75\%$$

Άρα, όταν αγοράζονται τα παραπάνω ψιλικά (και ζαχαρώδη) συνολικής αξίας 100.000€, αφαιρείται ολόκληρος ο Φ.Π.Α. των αγορών τους που είναι 23.000€ και από το Φ.Π.Α. των γενικών εξόδων και των παγίων αφαιρείται το 75%, δηλαδή $1.840 \times 75\% = 1.380\text{€}$. Συνεπώς, συνολικά εκπίπτει σαν Φ.Π.Α. εισροών το ποσό των 24.380€ ($23.000 + 1.380 = 24.380\text{€}$).

Το ίδιο ποσοστό 75% θα ληφθεί υπόψη από την επιχείρηση για τον υπολογισμό του εκπιπόμενου Φ.Π.Α. κατά την υποβολή περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους 2015.

3.6.9. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΠΩΛΗΤΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΔΙΔΟΥΝ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΑ ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΗΣ, ΣΥΛΛΕΚΤΙΚΗΣ Η ΑΡΧΑΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ.

Στο ειδικό αυτό καθεστώς υπάγονται οι υποκείμενοι στο φόρο μεταπωλητές για τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που μεταπωλούνται.

Προϋποθέσεις εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος

Το καθεστώς εφαρμόζεται από τον μεταπωλητή για τα μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που παραδίδει εφόσον τα απέκτησε στο εσωτερικό της Κοινότητας από τα παρακάτω πρόσωπα:

- α)** πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, π.χ. ιδιώτες, Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. μη υποκείμενα στο φόρο, ή
- β)** πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, τα οποία όμως έχουν στερηθεί του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου κατά την απόκτηση των συγκεκριμένων αγαθών και η παράδοση των αγαθών στους μεταπωλητές του καθεστώτος αυτού έχει απαλλαγεί από τον ΦΠΑ ή
- γ)** πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, τα οποία υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39 (μικρές επιχειρήσεις) ή αντίστοιχης διάταξης άλλου Κράτους-μέλους και απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ και καταβολής φόρου εφόσον πρόκειται για αγαθά επένδυσης για τα οποία δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου, ή
- δ)** από άλλο μεταπωλητή του καθεστώτος αυτού, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή σε άλλο Κράτος-μέλος.

Φορολογητέα αξία

Φορολογητέα αξία της παράδοσης των αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που προκύπτει από κάθε παράδοση αγαθού που πραγματοποιεί ο μεταπωλητής.

Ως περιθώριο κέρδους θεωρείται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον μεταπωλητή και της τιμής αγοράς μειωμένη με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην θετική διαφορά, ο οποίος υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση επί της θετικής διαφοράς. Στην περίπτωση που η τιμή αγοράς είναι μεγαλύτερη από την τιμή πώλησης και προκύπτει αρνητική διαφορά, δηλ. ζημία, δεν υπολογίζεται ΦΠΑ και η αρνητική διαφορά δεν συμψηφίζεται με θετική διαφορά που προκύπτει από

παραδόσεις άλλων αγαθών ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο μεταπωλητής από τον αγοραστή περιλαμβανομένου και του ΦΠΑ.

Ως τιμή αγοράς λαμβάνεται το σύνολο του αντιτίμου που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο μεταπωλητής στον προμηθευτή του. Ο ΦΠΑ που προκύπτει με εσωτερική υφαίρεση από την θετική διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής αγοράς υπολογίζεται με τον συντελεστή στον οποίο υπάγεται το μεταπωλούμενο αγαθό.

Επιλογή εφαρμογής του καθεστώτος σε ειδικές κατηγορίες αγαθών

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει το καθεστώς αυτό και σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις παράδοσης αγαθών ιδιαίτερου πολιτιστικού ενδιαφέροντος.

Οι περιπτώσεις αυτές είναι:

α) Η εισαγωγή από τρίτες χώρες αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από τον ίδιο τον μεταπωλητή.

β) Η παράδοση στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας από τον ίδιο τον δημιουργό ή τους διαδόχους του.

γ) Η ευκαιριακή παράδοση στον μεταπωλητή, αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας από υποκείμενο στο φόρο εκτός από τον μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση έγινε κάτω από προϋποθέσεις που σχετίζονται με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ή το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που ασκήθηκε από τον υποκείμενο.

Για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους στην αξία αγοράς του αγαθού περιλαμβάνεται και το ποσό του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά του αγαθού.

Όταν ασκείται η επιλογή αυτή ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 ημέρες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία υποβάλλεται. Η δήλωση αυτή έχει δεσμευτικό χαρακτήρα για δύο χρόνια, μετά την παρέλευση των οποίων μπορεί να ανακληθεί.

Απαλλαγή από Φ.Π.Α.

Οι παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας του καθεστώτος αυτού απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ όταν πραγματοποιούνται με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 27 (εξαγωγές, παραδόσεις σε πλοία, αεροπλάνα, κ.λ.π).

Κατά συνέπεια, για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν αποδίδει φόρο στο Δημόσιο αλλά τις δηλώνει στις απαλλασσόμενες εκροές του.

Έκπτωση του φόρου

Ο μεταπωλητής που ανήκει στο ειδικό καθεστώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των δαπανών του για την απόκτηση των μεταχειρισμένων αγαθών. Αντίθετα έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των γενικών του εξόδων καθώς και της απόκτησης επενδυτικών αγαθών ή του κόστους επισκευής των μεταχειρισμένων

αγαθών, εφόσον τα έξοδα επισκευής κ.λ.π. δεν επιβαρύνουν το κόστος παράδοσης των αγαθών αλλά μόνο μέχρι το περιθώριο κέρδους.

Υποχρεώσεις του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του άρθρου αυτού, υποχρεούται:

α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3. Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης.

β) Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

Απλοποιημένο καθεστώς προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας συνολικά κατά φορολογική περίοδο

Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 3, στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους για κάθε παράδοση χωριστά, λόγω κυρίως συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται συνολικά ανά φορολογική περίοδο.

Στην περίπτωση εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου, η φορολογητέα αξία, για παραδόσεις αγαθών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας, είναι το συνολικό περιθώριο κέρδους, που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Το συνολικό περιθώριο κέρδους ισούται με τη διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και των συνολικών τιμών αγορών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, για κάθε συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας χωριστά, μειωμένη κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο συνολικό αυτό περιθώριο κέρδους, το οποίο βρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και συνολικών τιμών αγορών, σε μία φορολογική περίοδο είναι αρνητική, η διαφορά αυτή προσαυξάνει τις αγορές της επόμενης φορολογικής περιόδου, και συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά επόμενης φορολογικής περιόδου, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Τυχόν προκύπτουσα αρνητική διαφορά στην τελευταία φορολογική περίοδο, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Όταν η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν δικαιούται επιστροφής του φόρου που προκύπτει από αρνητικό περιθώριο στη συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που υπάγεται στο καθεστώς της παραγράφου αυτής μπορεί να επιλέξει, για ορισμένες παραδόσεις που πραγματοποιεί, να υπαχθεί στις γενικές διατάξεις του φόρου.

Στην περίπτωση που κάνει χρήση της ευχέρειας του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων που προβλέπονται από τις

διατάξεις της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, η αξία κτήσης των εν λόγω αγαθών που διατίθενται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, αφαιρείται από τις συνολικές αγορές της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται οι παραπάνω πράξεις, προκειμένου να εξευρεθεί το συνολικό περιθώριο κέρδους της φορολογικής αυτής περιόδου.

Οι παραδόσεις κάθε είδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων δεν μπορούν να υπαχθούν στο απλοποιημένο καθεστώς της παραγράφου αυτής.

Παράδειγμα 1°

Έστω η Ο.Ε. Α' είναι υποκείμενη σε Φ.Π.Α. τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας αγοράζει τον Ιανουάριο του 2015 ένα μεταχειρισμένο επαγγελματικό ψυγείο από την απαλλασσόμενη επιχείρηση Β' (μικρή επιχείρηση) αντί 1.000€. Το ψυγείο μεταπωλήθηκε στον πελάτη Δ' τον ίδιο μήνα αντί 1.200€.

Η Ο.Ε. έχει δικαίωμα να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. και να υπολογίσει την φορολογητέα αξία και το οφειλόμενο Φ.Π.Α. ως εξής:

Τιμή πώλησης (με Φ.Π.Α. προς 23%)	1.200€
Μείον: τιμή αγοράς	<u>(1.000)€</u>
Μικτό κέρδος (περιθώριο με Φ.Π.Α.)	200€

Η αξία των 200€ μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο σ' αυτή Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% ($200 : 1,23$) = **162,60€ φορολογητέα αξία.**

Ο **Φ.Π.Α.** που αναλογεί στην φορολογητέα αξία είναι $162,60 \times 23\% =$ **37,40€**

Στην περιοδική δήλωση της Ο.Ε. το πρώτο 3μηνο του 2015 θα καταχωρηθούν στον **κωδ. 303** η φορολογητέα αξία των 162,60€ και στον **κωδ. 333** ο φόρος που αναλογεί 37,40€.

Το υπόλοιπο ποσό των ακαθάριστων εσόδων [$1.200 - (162,60 + 37,40)$] = **1.000€** καταχωρείται στον **κωδ. 309 "λοιπές εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης"**.

Το ποσό της αγοράς των 1.000€ καταχωρείται μόνο στην εκκαθαριστική δήλωση στον **κωδ. 666 "λοιπές εκροές απαλλασσόμενες"**.

Επισημαίνεται ότι, αν ο πελάτης Δ' της Ο.Ε. είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στην τιμή πώλησης.

Παράδειγμα 2°

Ο έμπορος Α' αγοράζει από τον έμπορο Β' μεταχειρισμένο Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο αντί του ποσού 15.000€ στο οποίο εμπεριέχεται Φ.Π.Α. προς 23%.

Στην συνέχεια ο Α' επισκευάζει το αυτοκίνητο, καταβάλει σε συνεργείο 600€ + Φ.Π.Α. 23% 138€ σύνολο 738€ και το μεταπωλεί στον ιδιώτη Κ' αντί 5.500€ στο οποίο εμπεριέχεται Φ.Π.Α. προς 23%.

Ο έμπορος Β' είναι ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς και επομένως ο Α' δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των εισροών.

Ο Α΄ δικαιούται να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς επιβολής Φ.Π.Α. στο μικτό κέρδος υπολογίζοντας το Φ.Π.Α. ως εξής:

Τιμή πώλησης	5.500€
Μείον: τιμή αγοράς	<u>(5.000)€</u>
Μικτό κέρδος	500€

Το μικτό κέρδος μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο Φ.Π.Α. προς 23% και έτσι η φορολογητέα αξία θα είναι: $500/1,23 = 406,50€$.

Στο ποσό αυτό αναλογεί Φ.Π.Α. εκρών $406,50 \times 23\% = 93,50€$.

Ο μεταπωλητής κατά τη σύνταξη της περιόδικης δήλωσης εμφανίζει τα ποσά στους παρακάτω κωδικούς:

Κωδ. 303	406,50€ φορολογητέα αξία
Κωδ. 333	93,50€ φόρος εκρών
Κωδ. 309	5.000€ [5.500 – (406,50 + 93,50)] υπόλοιπο ποσό εκρών
Κωδ. 357	600€ έξοδα επισκευής
Κωδ. 377	138€ Φ.Π.Α. εξόδων
Κωδ. 666	5.000€ αξία αγοράς

Κατά την συγκεκριμένη φορολογική περίοδο από το συσχετισμό του φόρου εκρών με τον φόρο εισρών προκύπτει **πιστωτικό υπόλοιπο 44,50€** ($93,50 - 138$) το οποίο δεν μπορεί να συμψηφιστεί ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Η πιο πάνω συναλλαγή θα μπορούσε να γίνει ως εξής από τον μεταπωλητή Α΄ αν αυτός χρεώσει στον πελάτη του και με τα έξοδα του συνεργείου.

Τιμή πώλησης	5.500€
Έξοδα επισκευής αυτοκ.	<u>600€</u>
Σύνολο	6.100€
Μείον: τιμή αγοράς	<u>5.000€</u>
Μικτό κέρδος	1.100 €: $1,23 = 894,31$ φορολογητέα αξία
Φόρος εκρών	205,69€ ($894,31 \times 23\%$)
Μείον: Φόρος εισρών	<u>138€</u>
Οφειλόμενος Φ.Π.Α. στο δημόσιο	67,69€

Λογιστικός χειρισμός

Κατά την αγορά του αυτοκινήτου στα βιβλία του μεταπωλητή Α΄ θα γίνει η εγγραφή:

20.00.01.01 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΜΕ Φ.Π.Α. Χ.Δ.Ε.	5.000	
38.00 ΤΑΜΕΙΟ		5.000

Για την επισκευή του αυτοκινήτου θα γίνει η εγγραφή:

62.07.05 ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		
62.07.05.04 ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΕΜΠΟΡ. ΥΠΟΚ. ΣΕ Φ.Π.Α. 23%		600

Κατά την πώληση του αυτοκινήτου στον ιδιώτη – πελάτη Κ' ο μεταπωλητής υποχρεούται να εκδόσει απόδειξη λιανικής πώλησης θεωρημένη στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής.

Την απόδειξη λιανικής πώλησης την καταχωρεί στην συνέχεια στο ειδικό θεωρημένο βιβλίο στο οποίο ήδη έχει καταχωρηθεί το τιμολόγιο του προμηθευτή Β' με ανάλυση κατά είδος, ποσότητα και αξία. Επομένως από το ειδικό βιβλίο, προκύπτουν η αξία της αγοράς, το μικτό κέρδος και το συνολικό τίμημα του είδους.

Η εγγραφή στο αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου για την πώληση του αυτοκινήτου θα είναι:

38.00 ΤΑΜΕΙΟ	6.100
70.00.02 ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ. ΕΣΩΤ.	
70.00.02.01 ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛ. ΑΠΑΛ/ΝΕΣ Μ.Δ.Ε.	5.000
70.00.02.04 ΛΙΑΝ. ΠΩΛ. ΥΠΟΚ. ΣΕ Φ.Π.Α. ΠΡΟΣ 23%	894,31
54.00.70.04 Φ.Π.Α. ΕΚΡΟΩΝ ΠΩΛ.ΕΜΠΟΡ. ΠΡΟΣ 23%	205,69

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί πράξεις που φορολογούνται τόσο με το ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. όσο και με το καννικό καθεστώς Φ.Π.Α. υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς τα βιβλία του σύμφωνα με της διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. τις πράξεις που φορολογούνται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα.

Παράδειγμα 3^ο

Έστω ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής Α' εγκατεστημένος στην Ελλάδα αγόρασε το Φεβρουάριο του 2015 μεταχειρισμένο αυτοκίνητο από άλλο μεταπωλητή Β' εγκατεστημένο στην Ιταλία (πώληση με καθεστώς περιθωρίου) αντί 16.000€ και κατέβαλε στο τελωνείο 9.000€ για ειδικό τέλος ταξινόμησης.

Το εν λόγω αυτοκίνητο το μεταπωλεί στον ιδιώτη Γ' καθεστώς περιθωρίου αντί 30.000€ με Φ.Π.Α. 23%.

Ο μεταπωλητής Α' υπολογίζει τη φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους) και τον οφειλόμενο φόρο ως εξής:

Τιμή πώλησης	30.000€
Μείον: τιμή αγοράς	<u>16.000€</u>
Θετική διαφορά (περιθώριο κέρδους)	14.000€

Η αξία των 14.000€ μειώνεται με τον εμπεριεχόμενο σ' αυτή Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% $14.000€ \times 100 / 123 = 11.382,11€$.

Επομένως η φορολογητέα αξία και ο Φ.Π.Α. διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογητέα αξία (περιθώριο κέρδους)	11.382,11€
Φ.Π.Α.	$11.382,11 \times 23\% = \underline{2.617,89€}$

Σύνολο

14.000€

Ο μεταπωλητής Α' θα συντάξει στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για την πιο πάνω συναλλαγή ως εξής:

Κωδ. 303	11.382,11€ φορολογητέα αξία
Κωδ. 333	2.617,89€ φόρος εκροών
Κωδ. 309	16.000€ υπόλοιπο ποσό εκροών

Για την πιο πάνω συναλλαγή δεν υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθώς η συγκεκριμένη πράξη δεν συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού.

Επισημαίνεται ότι στο τιμολόγιο πώλησης του Ιταλού πωλητή πρέπει οποσδήποτε να αναφέρεται ότι η πώληση έγινε με το καθεστώς της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους και ο Φ.Π.Α. να μην αναγράφεται ξεχωριστά. Επίσης όταν οι πωλήσεις γίνονται με το καθεστώς της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους στο τιμολόγιο αναφέρονται οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας του κάθε κράτους – μέλους της Ε.Ε.

Παράδειγμα 4^ο

Ο μεταπωλητής Α' πραγματοποιεί εισαγωγή ενός πίνακα ζωγραφικής από χώρα εκτός της Ε.Ε. αντί πραγματική αξίας 2.934,70€. Η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή διαμορφώθηκε στο ποσό των 2.500€ και πλήρωσε Φ.Π.Α. στο τελωνείο με συντελεστή 13% 325€.

Στην συνέχεια ο πίνακας μμεταπωλήθηκε αντί 4.000€ πλέον Φ.Π.Α 23% 920€ σύνολο 4.920€ σε ιδιώτη.

Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας γίνεται ως εξής:

Τιμή πώλησης με Φ.Π.Α 23%	4.920€
Μείον τιμή αγοράς με 13%	<u>(2.825)€</u>
Μικτό κέρδος ή περιθώριο κέρδους	2.095€
Φορολογητέα αξία	$2.095 / 1,23 = 1.703,25€$
Φ.Π.Α	$1.703,25 \times 23\% = 391,75€$

-----	-----
20.00.02 ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΕΜΠΟΡ. ΑΠΟ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ	2.934,70
20.00.00.00 ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΜΗ ΥΠΟΚ.ΣΕ Φ.Π.Α.	109,70
20.00.02.01 ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΥΠΟΚ. Χ.Δ.Ε	2.825
38.00 ΤΑΜΕΙΟ	2.934,70
-----	-----
38.00 ΤΑΜΕΙΟ	4.920
70.00.02 ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛ. ΕΜΠΟΡ. ΕΣΩΤ.	
70.00.02.00 ΛΙΑΝ. ΠΩΛ. ΕΜΠΟΡ. ΑΠΑΛΛΑΣ. Χ.Δ.Ε.	2.825
70.00.02.04 ΛΙΑΝ. ΠΩΛ. ΥΠΟΚ. ΣΕ Φ.Π.Α. 23%	1.703,25
54.00.70.04 Φ.Π.Α. ΠΩΛ. ΕΜΠΟΡ. ΠΡΟΣ 23%	391,75
-----	-----

3.6.10. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΔΗΜΟΠΡΑΣΙΑ

Αυτό το ειδικό καθεστώς φορολογίας εφαρμόζεται από διοργανωτή δημοπρασίας (δημοπράτη) ο οποίος ενεργεί στο όνομα του κατ' εντολή και για λογαριασμό των εντολέων του με αντικείμενο την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μέσω δημοπρασιών που διοργανώνει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ μέσω τηλεόρασης, έκθεσης κ.λπ.

Το καθεστώς αυτό είναι προαιρετικό και μπορεί να εφαρμόζεται από τον διοργανωτή της Δημοπρασίας όταν υπάρχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο καθεστώς (περιθώριο κέρδους).

Φορολογητέα αξία

Ως φορολογητέα αξία, για κάθε παράδοση αγαθών των παραπάνω, λαμβάνεται η αξία με την οποία ο διοργανωτής της Δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή μειωμένη κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του και κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της Δημοπρασίας από τον εντολέα του. Ο φόρος αυτός βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση.

Το καθαρό ποσό, που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του, λαμβάνεται το ποσό της κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένο κατά το ποσό της προμήθειας που εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει από τον εντολέα του ο διοργανωτής της δημοπρασίας, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

Έκδοση φορολογικού στοιχείου

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας για κάθε παράδοση αγαθού που κάνει μέσω δημοπρασίας, εκδίδει προς τον αγοραστή το οριζόμενο από τον Κ.Β.Σ φορολογικό στοιχείο στο οποίο πρέπει να αναγράψει εκτός των άλλων το είδος, την ποσότητα του αγαθού και διακεκριμένα:

- Την τιμή κατακύρωσης του αγαθού στη Δημοπρασία περιλαμβανομένου του ΦΠΑ.
- Τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.
- Τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κ.λ.π. με τα οποία ο διοργανωτής της Δημοπρασίας επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

Έκδοση εκκαθάρισης - Χρόνος παράδοσης

Ο διοργανωτής της Δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Σε αυτήν την εκκαθάριση η οποία επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα υποκείμενο στο φόρο, αναγράφεται χωριστά η τιμή κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένη κατά το ποσό προμήθειας το οποίο εισπράττει ή πρόκειται να εισπράξει ο διοργανωτής της Δημοπρασίας από τον εντολέα του για κάθε συγκεκριμένη παράδοση αγαθού. Στην περίπτωση αυτή, στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής εμπεριέχεται και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε αυτήν.

Τέλος ο διοργανωτής της Δημοπρασίας οφείλει να καταχωρεί σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα του βιβλία τα ποσά που εισέπραξε ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών και τα ποσά που αποδόθηκαν ή θα αποδοθούν στον πωλητή των αγαθών.

Ως χρόνος παράδοσης του αγαθού από τον εντολέα του προς το διοργανωτή της δημοπρασίας, θεωρείται ο χρόνος της πώλησης του αγαθού στη Δημοπρασία.

Ο καθορισμός του χρόνου παράδοσης έχει πρακτική σημασία, προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική περίοδος στην οποία πρέπει να δηλωθεί η παράδοση του αγαθού από τον εντολέα στον διοργανωτή της δημοπρασίας. Στην περίπτωση αυτή η σχετική παράδοση θα δηλωθεί στη φορολογική περίοδο κατά την οποία εκδίδεται η εκκαθάριση.

Παράδειγμα 1^ο

Έστω ο Α' διοργανωτής δημοπρασιών, πραγματοποιεί δημοπρασία και πωλεί μεταχειρισμένα αντικείμενα (αντίκες) τα οποία του παρέδωσε ο εντολέας Β' με σύμβαση εντολής για πώληση, με προμήθεια 20% επί της αξίας πώλησης.

Τα είδη παραδόθηκαν στον Α' με δελτίο αποστολής του Β'.

Στη συνέχεια ο Α' ενεργεί την δημοπρασία και πωλεί τα είδη στο Γ' πλειοδότη αντί του συνολικού ποσού με Φ.Π.Α. 12.000€. Για την πώληση ο Α' εκδίδει δικό του τιμολόγιο στο οποίο αναλυτικά αναγράφει το είδος, ποσότητα και την τιμή κατακύρωσης χωριστά για κάθε είδος. Η εκκαθάριση η οποία εκδίδει ο Α' προς τον Β' διατυπώνεται ως εξής:

Τιμή κατακύρωσης π.χ. για το είδος Α'	9.000€
Τιμή κατακύρωσης π.χ. για το είδος Β'	<u>3.000€</u>
Σύνολο	12.000€
Μείον προμήθεια 20% 12.000€	<u>(2.400)€</u>
Αξία προς απόδοση στον εντολέα	9.600€

Ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας του διοργανωτή της δημοπρασίας γίνεται ως εξής:

Αντίτιμο πώλησης	12.000€
Μείον αξία προς απόδοση στον εντολέα	<u>(9.600)€</u>
Φορολογητέα αξία με Φ.Π.Α.	2.400€

Με εσωτερική υφαίρεση προκύπτει καθαρή φορολογητέα αξία $2.400 / 1,23 = 1.951,21€$.

Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στη φορολογητέα αξία 448,78€

Το ποσό αυτό υποχρεούται ο δημοπράτης να το καταβάλει στο δημόσιο με περιοδική δήλωση 3μηνιαία αν τηρεί βιβλία β' κατηγορίας ή μηνιαία αν τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας.

Ο Φ.Π.Α. εισροών που επιβαρύνει τα γενικά έξοδα και τα πάγια στοιχεία του διοργανωτή δημοπρασιών, εκπέμπει απότο φόρο των εκροών στην ίδια φορολογική περιοδομέσα στην οποία έγινε η δημοπρασία.

3.6.11. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΧΡΥΣΟΥ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού θεσπίζεται ένα ειδικό καθεστώς για τον επενδυτικό χρυσό που εφαρμόζεται στη χώρα μας από 1/1/2000. Με το καθεστώς αυτό προβλέπεται απαλλαγή από το ΦΠΑ των πράξεων παράδοσης του χρυσού που αγοράζεται για επενδυτικούς χρυσούς.

Πράξεις που υπάγονται στο καθεστώς

α) Η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, συμπεριλαμβανομένου του επενδυτικού χρυσού για τον οποίο υπάρχουν πιστοποιητικά, κατ' είδος ή κατά γένος ή που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ λογαριασμών σε χρυσό.

β) Δανείων χρυσού.

γ) Συμβάσεων ανταλλαγών (swaps), με δικαίωμα κυριότητας ή απαίτησης επενδυτικού χρυσού, καθώς και συναλλαγές επενδυτικού χρυσού με προθεσμιακές συμβάσεις (futures) και απλές προθεσμιακές συμβάσεις (forward contracts), οι οποίες προκαλούν αλλαγή κυριότητας ή απαίτησης όσον αφορά επενδυτικό χρυσό.

δ) Οι υπηρεσίες μεσιτών, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, όταν παρεμβαίνουν στην παράδοση επενδυτικού χρυσού για τον εντολέα τους.

Έννοια επενδυτικού χρυσού

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως "επενδυτικός χρυσός" νοούνται :

α) Ο χρυσός υπό μορφή ράβδου ή πλάκας, βάρους αποδεκτού από τις αγορές πολύτιμων μετάλλων, καθαρότητας τουλάχιστον 995 χιλιοστών, αντιπροσωπευόμενος ή μη από τίτλους. Εξαιρούνται από το καθεστώς του παρόντος άρθρου οι ράβδοι και πλάκες βάρους έως και ενός (1) γραμμαρίου.

β) Τα χρυσά νομίσματα για τα οποία ισχύουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- είναι καθαρότητας τουλάχιστον 900 χιλιοστών,
- έχουν κοπεί μετά το έτος 1800,
- αποτελούν ή έχουν αποτελέσει νόμιμο χρήμα στη χώρα προέλευσής τους και
- πωλούνται υπό κανονικές συνθήκες σε τιμή η οποία δεν υπερβαίνει κατά ποσοστό άνω του 80% την αξία της ελεύθερης αγοράς του χρυσού ο οποίος περιέχεται στα νομίσματα.

Τα νομίσματα που ανταποκρίνονται στις ανωτέρω προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τεύχος Γ', κάθε έτος. Ο κατάλογος αυτός δημοσιεύεται πριν από την έναρξη εκάστου ημερολογιακού έτους και ισχύει για το επόμενο ημερολογιακό έτος. Τα νομίσματα αυτά δεν θεωρείται ότι πωλούνται για συλλεκτικούς σκοπούς.

Δικαίωμα επιλογής για φορολόγηση

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό, όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση της παράδοσης του

επενδυτικού χρυσού σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο και με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Τα πρόσωπα που μεσολαβούν στην πραγματοποίηση των συναλλαγών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1, ενεργώντας στο όνομά τους και για λογαριασμό του εντολέα τους, έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγησή τους κατά το μέρος που αφορούν τις πράξεις αυτές και εφόσον αντίστοιχα ο προμηθευτής επέλεξε τη φορολόγησή του για τις συναλλαγές αυτές.

Δικαίωμα έκπτωσης

Οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στο καθεστώς αυτό, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, εκτός αυτού:

- α) που οφείλεται ή καταβλήθηκε για την παράδοση επενδυτικού χρυσού, που έγινε προς αυτούς από πρόσωπα τα οποία έχουν ασκήσει το δικαίωμα επιλογής για υπαγωγή τους στο φόρο του παρόντος νόμου,
- β) που οφείλεται ή καταβλήθηκε λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής μη επενδυτικού χρυσού μετατραπέντος εν συνεχεία σε επενδυτικό χρυσό από τον ίδιο τον υποκείμενο ή από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του,
- γ) που οφείλεται ή καταβλήθηκε για λήψη υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται στη μεταβολή του σχήματος, του βάρους ή της καθαρότητας του χρυσού, συμπεριλαμβανομένου και του επενδυτικού χρυσού,
- δ) ειδικά τα πρόσωπα που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μετατρέπουν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό χρυσό έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα από αυτά φόρο, λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την παραγωγή ή μετατροπή του εν λόγω χρυσού, ως εάν φορολογείτο πλήρως ή εκ μέρους τους μεταγενέστερη παράδοση του χρυσού που τυγχάνει απαλλαγής με βάση το παρόν άρθρο.

Υποχρεώσεις από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, πέραν των υποχρεώσεών τους που προβλέπονται από άλλες διατάξεις, υποχρεούνται, επίσης, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού να εφαρμόζουν τις διατάξεις του π.δ 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') για την πώληση αγαθών.

Ειδικότερα, στα προβλεπόμενα στοιχεία του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού ή βιομηχανικού χρυσού, αναγράφονται, εκτός των άλλων, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του αγοραστή, η ποσότητα και το είδος του βιομηχανικού ή επενδυτικού χρυσού, ανεξαρτήτως της αξίας της συναλλαγής. Ειδικά, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων, που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι υποκείμενοι υποχρεούνται, επιπλέον, να υποβάλλουν στο Υπουργείο Οικονομικών, Διεύθυνση Φ.Π.Α., κατάλογο με τα νομίσματα που αποτέλεσαν αντικείμενο των συναλλαγών τους, αναφέροντας την τελευταία τιμή που επιτεύχθηκε πριν την 1η Απριλίου εκάστου έτους. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από 1.8.2000.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΝΤΥΠΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΚΑΙ Η ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ

4.1 ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. (Φ2) ΚΑΙ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ

Με απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. καθορίζεται το νέο έντυπο δήλωσης **ΦΠΑ (έντυπο Φ2 – 050 – Φ.Π.Α.)** για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.10.2015 και εφεξής για πράξεις που πραγματοποιούνται, από 1.9.2015 για τους υποκείμενους που υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και από 1.7.2015 για υποκείμενους που υποχρεούνται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ή μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, η υποχρέωση αυτή υπάρχει ανεξάρτητα αν το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης είναι χρεωστικό ή πιστωτικό, για συμψηφισμό ή επιστροφή, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. και ανεξάρτητα από το αν διενεργούνται ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή όχι την συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποχρεωτικά μόνο μέσω TAXISNET (www.taxisnet.gr ή www.gsis.gov.gr) μετά την λήξη της φορολογικής περιόδου η οποία ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων είναι:

- Μηνιαία, όταν οι υπόχρεοι τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Τριμηνιαία, όταν οι υπόχρεοι τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όσοι τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας το έντυπο της περιοδικής δήλωσης ονομάζεται Φ3, ενώ όσοι τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας το έντυπο της περιοδικής δήλωσης ονομάζεται Φ2.

Τήρηση απλογραφικών βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.

Όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. τηρεί β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., συμπληρώνει και υποβάλλει το έντυπο της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. ηλεκτρονικά μέχρι και την 26^η ημέρα του μήνα, ο οποίος ακολουθεί το προηγούμενο τρίμηνο, μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν οι πράξεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν και ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ενώ έντυπα INTRASTAT και LISTING υποβάλλονται κάθε μήνα δεν ακολουθούν δηλαδή την τρίμηνη φορολογική περίοδο. Για παράδειγμα, η περιοδική δήλωση των μηνών Ιανουαρίου-Μαρτίου 2015, υποβάλλεται μέσα στο χρονικό διάστημα από 1/4 έως 26/04/15 αν έχει χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., και αν η 26^η ημέρα είναι Σάββατο ή Κυριακή τότε θεωρείται ως τελευταία μέρα η ερχόμενη Δευτέρα, ενώ αν έχει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.

υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα δηλαδή μέχρι 30/4/2015.

Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.

Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία υποβολής ηλεκτρονικά (μέσω TAXISNET) για τις περιοδικές δηλώσεις με χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. είναι μέχρι τις 26 του επόμενου μήνα από εκείνον που αφορά η δήλωση, ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ.

Ίδια με την πιο πάνω ημερομηνία ισχύει και όταν υποβάλλονται εμπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν χρονικές περιόδους μέχρι και τη χρήση του 2011.

Οι περιοδικές δηλώσεις με μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. υποβάλλονται ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τέλος του ίδιου αυτού μήνα. Δηλαδή, αν δεν υποβληθούν ή υποβληθούν εκπρόθεσμα οι περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α. που είναι πιστωτικές ή μηδενικές τότε επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τους.

Όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. είναι μέχρι 3€, τότε δεν καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση, οπότε μεταφέρεται το ποσό αυτό για να συμψηφιστεί με το Φ.Π.Α. της επόμενης φορολογικής περιόδου.

Σε ποια Δ.Ο.Υ. υποβάλλεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.

Η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού καταστήματος. Σε περίπτωση μεταγραφής της επιχείρησης σε άλλη Δ.Ο.Υ., η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. που η επιχείρηση βρισκόταν την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορά την περιοδική δήλωση.

Σε ποιες περιπτώσεις υποβάλλεται έκτακτη περιοδική δήλωση

- Όταν λήξει η προθεσμία εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών που αγοράστηκαν χωρίς Φ.Π.Α. και δεν πραγματοποιήθηκε η εξαγωγή ή η ενδοκοινοτική παράδοση. Η έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών, δηλαδή μέσα σε 6 μήνες από την αγορά ή εισαγωγή ή μέσα σε 8 μήνες με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή μέσα σε 16 μήνες με κοινή απόφαση του Επιθεωρητή και προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του επόπτη ελέγχου.
- Όταν παραδίνονται υλικά στο NATO με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. και ορισμένα υλικά δεν διατέθηκαν. Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέσα σε 26 μέρες από τη γνωστοποίηση ότι δεν χρησιμοποιήθηκαν τα αγαθά από την αρχή του NATO που εποπτεύει το έργο.
- Όταν παραδίνονται υλικά με απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την κατασκευή σκαφών και με την οριστικοποίηση ορισμένα υλικά δεν χρησιμοποιήθηκαν. Η έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σ' ένα μήνα από την επίδοση της έκθεσης - επιμέτρησης για τα αγαθά που δεν χρησιμοποιήθηκαν από τη ναυπηγική επιχείρηση.

- Όταν μεταβιβάζονται αγαθά κατά τη διαδικασία του πλειστηριασμού. Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. από το συμβολαιογράφο μέχρι την παράδοση των εκπλειστηριασθέντων στον υπερθεματιστή και πριν από την έκδοση της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης. Αν εκδοθεί τιμολόγιο από τον υποκείμενο τότε δεν υποβάλλεται έκτακτη περιοδική δήλωση.
- Όταν εξέρχονται αγαθά από φορολογική αποθήκη για εγχώρια κατανάλωση. Κατά την έξοδο των αγαθών υποβάλλεται και η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.
- Όταν μεταβιβάζονται αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνταν ως πάγια στοιχεία της επιχείρησης και μέχρι να γίνει η μεταβίβαση δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης και εφόσον φυσικά η μεταβίβαση υπόκειται σε Φ.Π.Α. Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. πριν από τη μεταβίβαση του αυτοκινήτου ή της μοτοσυκλέτας κλπ. και εφόσον φυσικά η μεταβίβαση αυτή δεν είναι απαλλασσόμενη.
- Όταν πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικές συναλλαγές από ορισμένα πρόσωπα. Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από εκείνον που πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές (ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ.). Δεν υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., υποβάλλουν όμως δήλωση INTRASTAT, εφόσον υπερβούν το κατώφλι εξομίσωσης και πίνακα LISTING.
- Όταν πρόκειται για λύση συμβατικής εμπορικής μίσθωσης π.χ. βιομηχανοστασίου.
- Όταν πωλείται πάγιο από επιχείρηση που βρίσκεται σε αδράνεια και έχει ακυρώσει τα φορολογικά της στοιχεία, για την απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στη συναλλαγή αυτή υποβάλλεται έκτακτη περιοδική δήλωση μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα.
- Από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών. Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 15 μέρες από την ημερομηνία εγγραφής της πίστωσης του προμηθευτή στα βιβλία της επιχείρησης (όταν είναι γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.) ή από τη λήψη του σχετικού παραστατικού του προμηθευτή και μέχρι την έγκριση του απαιτούμενου συναλλάγματος από τη μεσολαβούσα τράπεζα ή την αποστολή του σχετικού εμβάσματος ή την καταβολή της οφειλής.
- Όταν πωλείται περιστασιακά καινούργιο μεταφορικό μέσο σε άλλο κράτος - μέλος (δηλαδή όταν καθίσταται υποκείμενος στο Φ.Π.Α. λόγω περιστασιακής παράδοσης). Η έκτακτη περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι την ημερομηνία αποστολής ή μεταφοράς του καινούργιου μεταφορικού μέσου. Με τη δήλωση αυτή εκπίπτει και ο Φ.Π.Α. των εισροών τους, που δεν μπορεί να υπερβεί το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία παράδοσης.
- Όταν τυχαία αναγράφτηκε Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο, τότε η έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέσα σε 15 μέρες από την έκδοση του τιμολογίου (ή άλλου στοιχείου). Το ίδιο ισχύει και για οποιαδήποτε άλλη περίπτωση που δεν αναφέρεται πιο πάνω.
- Το Δημόσιο, οι Δήμοι και οι Κοινότητες, τα Ανώτατα ή Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ., όταν εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους μετά από έγκριση των σχετικών ενταλμάτων από τον αρμόδιο Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου που δεν εμπίπτουν στην Α.Υ.Ο., τότε καταβάλλουν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με έκτακτη περιοδική δήλωση, είτε κατά την απόδοση του σχετικού εντάλματος πληρωμής. είτε κατά ημερολογιακό τρίμηνο και μέσα

στο πρώτο 15νθήμερο του τέταρτου μήνα για όλα τα ποσά που έχουν εγκριθεί και έχουν εμβαστεί κατά το προηγούμενο τρίμηνο.

- Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση που δημιουργείται υποχρέωση ν' αποδοθεί Φ.Π.Α. με έκτακτη περιοδική δήλωση και δεν ορίζεται άλλος χρόνος υποβολής της, τότε η έκτακτη αυτή δήλωση υποβάλλεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα.

Καταβολή του Φ.Π.Α. σε δόσεις

Οι επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα αν το επιθυμούν να καταβάλουν άμεσα με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. μόνο το 40% του οφειλόμενου ποσού με την προϋπόθεση αυτή ότι είναι τουλάχιστον 300€, και το υπόλοιπο 60% να το καταβάλουν στους αμέσους επόμενους μήνες σε 2 ισόποσες μηνιαίες δόσεις με προσάυξηση 2%. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, με την προϋπόθεση ότι κάθε δόση είναι τουλάχιστον 300€ εκτός από την τελευταία η οποία μπορεί να είναι μικρότερη από 300€. Επισημαίνεται ότι εν λόγω δυνατότητα δεν ισχύει για έκτακτες δηλώσεις Φ.Π.Α.

Όσοι υπόχρεοι προχωρούν στην εκπρόθεσμη υποβολή των περιοδικών εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ δεν θα αποφύγουν τις κυρώσεις, αφού από την ισχύουσα νομοθεσία προβλέπεται προσαύξηση 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης (με ανώτατο ποσοστό το 60%), εφόσον από τη δήλωση προκύπτει φόρος για καταβολή.

Όταν μια πιστωτική ή μηδενική δήλωση δεν σταλεί για τον οποιαδήποτε λόγω μέχρι το τέλος του μήνα τότε με την κατάθεση της επιβαρυνόμαστε 60[€] όποτεκι αν την καταθέσουμε.

Παραδείγματα του Φ.Π.Α. σε δόσεις

1. Ο επιχειρηματίας Α' είχε το πρώτο 3μήνο του 2013 χρεωστική ακατάθετη περιοδική δήλωση 1500€. Αποφάσισε – μπόρεσε να την πληρώσει στις 23/3/2016. Σύμφωνα με τα παραπάνω το ποσό που πρέπει να αποδόσει ο επιχειρηματίας είναι τα εξής:

$$1/1/2013 - 31/3/2013 \Rightarrow 1.500\text{€}$$

Για το έτος 2013 οι μήνες προσάυξησης είναι 9.

Για το έτος 2014 οι μήνες προσάυξησης είναι 12.

Για το έτος 2015 οι μήνες προσάυξησης είναι 12.

Για το έτος 2016 οι μήνες προσάυξησης είναι 3 (έως 21/3/2016 αφού πληρώθηκε 23/3/2016).

Άρα οι μήνες προσάυξησης είναι 36 δηλαδή

$$36 \times 1,5\% = 54$$

$$1500 \times 54 = 810\text{€}$$

$$1500 + 810 = 2.310\text{€}$$

2. Επιχειρηματίας που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας για το πρώτο 3μηνο του 2015 είχε χρωστικό Φ.Π.Α. 5.800€ και αποφασίζει να το καταβάλλει με δόσεις. Το ποσό των δόσεων και οι ημερομηνίες είναι οι εξής:

$$5.800 \times 40\% = 2.320\text{€ Α' δόση – ημερομηνία καταβολής 26/4/2015}$$

$$5.800 - 2.320 = 3.480 \times 2\% = 69,6\text{€ προσαύξηση}$$

$$3.480 + 69,6 = 3.549,6 / 2 = 1.774,8\text{€}$$

$$\text{Β' δόση } 1.774,8\text{€ } 30/5/2015$$

$$\text{Γ' δόση } 1.774,8\text{€ } 31/6/2015$$

3. Επιχειρηματίας που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας για το πρώτο 3μηνο του 2015 είχε χρωστικό Φ.Π.Α. 580€ και αποφασίζει να το καταβάλλει με δόσεις. Το ποσό των δόσεων και οι ημερομηνίες είναι οι εξής:

$$580 \times 40\% = \underline{232} \Rightarrow 300\text{€ Α' δόση (όχι μικρότερη των 300€)}$$

$$580 - 300 = 280 \times 2\% = 5,6\text{€ προσαύξηση}$$

$$280 + 5,6 = 285,60\text{€ Β' δόση}$$

4. Επιχειρηματίας που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας για το δεύτερο 3μηνο του 2015 είχε χρωστική δήλωση Φ.Π.Α. 15.500€ και αποφασίζει να το καταβάλλει με δόσεις, δίνοντας στην Α' δόση το 70%. Γνωρίζοντας ότι η τελευταία δόση την πλήρωσε 15/10/2015, το ποσό των δόσεων και οι ημερομηνίες είναι οι εξής:

$$15.500 \times 70\% = 10.850\text{€ Α δόση 26/7/2015}$$

$$15.500 - 10.850 = 4.650 \times 2\% = 93\text{€ προσαύξηση}$$

$$4.650 + 93 = 4.743 / 2 = 2.371,5\text{€}$$

$$\text{Β' δόση } 2.371,5 \text{ στις } 31/8/2015$$

$$\text{Γ' δόση έπρεπε να πλήρωθει στις } 30/9/2015 \text{ όμως αυτός την πλήρωσε}$$

$$15/10/2015, \text{ για το λόγω αυτό έχει ενα μήνα προσαύξηση } \underline{\text{άρα:}}$$

$$2.371,5 \times 1,5\% = 35,57\text{€}$$

$$2.371,5 + 35,57 = \underline{2.407,07\text{€}}$$

Συμπλήρωση γενικών ενδείξεων του εντύπου περιοδικής δήλωσης σε απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.

Το έντυπο χρησιμοποιείται τόσο για την υποβολή των τακτικών όσο και των έκτακτων δηλώσεων ΦΠΑ. Σε περίπτωση που υπάρχει υποχρέωση υποβολής για την ίδια φορολογική περίοδο τόσο τακτικής όσο και έκτακτης δήλωσης υποβάλλονται δύο ξεχωριστές δηλώσεις.

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΩΝ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ

Κωδ. 001 – 002: Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται από την φορολογική διοίκηση.

Κωδ.003: Γράψτε τη Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησής σας.

Κωδ.004: Συμπληρώστε το ημερολογιακό έτος της φορολογικής περιόδου για την οποία υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ.

Κωδ.005: Συμπληρώστε ημερολογιακά (από – έως) την φορολογική περίοδο που αφορά η δήλωση. Στις περιπτώσεις έναρξης ή οριστικής παύσης εργασιών, έναρξης ή λήξης της διαχειριστικής περιόδου καθώς και ένταξης ή απένταξης στο κανονικό καθεστώς εντός της φορολογικής περιόδου, ως ημερολογιακή περίοδος θα αναφέρεται το συγκεκριμένο διάστημα που αφορά.

Κωδ. 006: Διαγραμμίστε με (X) τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο ανάλογα αν είναι μήνας, τρίμηνο, ή εξάμηνο:

α) Ημερολογιακός μήνας για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκεινται στο φόρο.

β) Ημερολογιακό τρίμηνο για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ή για υπόχρεους, οι οποίοι δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

γ) Ημερολογιακό εξάμηνο για τους υπόχρεους οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Κωδ. 007: Διαγραμμίστε με (X) εάν η δήλωση είναι τροποποιητική. Στις περιπτώσεις αυτές συμπληρώνονται όλα τα πεδία της δήλωσης με τα σωστά στοιχεία.

Κωδ. 008: Διαγραμμίστε με (X) εάν η δήλωση υποβάλλεται με επιφύλαξη σύμφωνα με το άρθρο 20 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Κωδ. 009: Διαγραμμίστε με (X) εάν η δήλωση υποβάλλεται ως έκτακτη. Συμπληρώνεται μόνο από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, από τα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. Ν.Π.Δ.Δ. και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, που διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Α΄

Στον Πίνακα αυτό συμπληρώστε τα στοιχεία του υποκειμένου στο φόρο ή λήπτη και ειδικότερα:

Κωδ. 101: Το επώνυμο ή η επωνυμία, όπως αναφέρεται στο καταστατικό έγγραφο.

Κωδ. 102: Το όνομα.

Κωδ. 103: Το όνομα του πατέρα.

Κωδ. 104: Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (εννεαψήφιος αριθμός).

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑΣ Β΄: ΕΚΡΟΕΣ – ΕΙΣΡΟΕΣ

Όλα τα δεδομένα των εκροών και εισροών γράφονται στις αντίστοιχες ενδείξεις, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές και εκπτώσεις. Σε περίπτωση που το αλγεβρικό άθροισμα των ανωτέρω πράξεων έχει αρνητικό πρόσημο θα αναγράφεται το συνολικό ποσό με το πρόσημο πλην (-) πριν από αυτό. Στα προστιθέμενα και αφαιρούμενα ποσά του φόρου εισροών αναγράφονται πάντα αριθμοί με θετικό πρόσημο.

A. ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ – ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ

Κωδ. 301 – 306:

1. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ την αξία των φορολογητέων εκροών που έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, τις αυτοπαραδόσεις αγαθών και τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών. Στην περίπτωση που είστε ενταγμένοι στο καθεστώς 39β (ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής) προκειμένου για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας αναγράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τα ποσά που «αποδεδειγμένα» εισπράξατε.

2. Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. την αξία των εισροών οι οποίες έχουν τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας, δεν απαλλάσσονται και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών. Ενδεικτικά:

- τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών
- τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών
- τις λήψεις υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα,
- τις λήψεις αγαθών ,
- τις λήψεις αγαθών ή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας

3. Γράψτε το δηλούμενο τίμημα των παραδόσεων ακινήτων, των οποίων τα συμβόλαια έχουν υπογραφεί μέχρι τη λήξη της φορολογικής περιόδου (δηλ. έχει πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση), καθώς και τη φορολογητέα αξία των αυτοπαραδόσεων ακινήτων.

4. Γράψτε κατά συντελεστή Φ.Π.Α. τη φορολογητέα αξία της μικτής αμοιβής των πακέτων των πρακτορείων ταξιδίων.

5. Γράψτε το θετικό περιθώριο κέρδους των μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών.

Κωδ. 331 – 336: Γράψτε το φόρο που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου.

Κωδ. 307: Γράψτε το άθροισμα των φορολογητέων εκροών (κωδ. 301 έως και 306)

Κωδ. 337: Γράψτε το σύνολο του φόρου εκροών (κωδ. 331 έως και 336). Το σύνολο του φόρου εκροών σας, κωδ. 337 συγκρίνετέ το με το σύνολο του φόρου εκροών σας που προκύπτει από τα βιβλία σας. Αν το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία σας, είναι μεγαλύτερο τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 422.

Κωδ. 342:

1. Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 28. Στον κωδικό αυτό περιλαμβάνεται και η αξία των αγαθών που μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος .

2. Γράψτε επίσης την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων:

α) των καινούργιων μεταφορικών μέσων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11,

β) των αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά, αλκοολούχα) προς αγρότες του ειδικού καθεστώτος, υποκειμένους που διενεργούν αποκλειστικά πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος εφόσον αυτά δεν εξατομικεύονται με ΑΦΜ/ΦΠΑ. Ειδικά για καινούρια μεταφορικά μέσα περιλαμβάνονται και οι πωλήσεις προς μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες) εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος.

Κωδ. 345: Γράψτε τη αξία των παροχών υπηρεσιών, που είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος – μέλος και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών και εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Επίσης γράψτε την αξία των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και αφορούν την παροχή υπηρεσιών που είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος μέλος.

Κωδ. 348:

1. Γράψτε την αξία των εξαγωγών που πραγματοποιήσατε προς τρίτες χώρες.
2. Γράψτε την αξία της παράδοσης πλοίων τα οποία απαλλάσσονται, από την αξία της παράδοσης υλικών και αντικειμένων που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, καθώς και των καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών.
3. Γράψτε την αξία της παράδοσης αεροσκαφών τα οποία απαλλάσσονται από την αξία της παράδοσης υλικών και αντικειμένων που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά, καθώς και των καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών.

Κωδ. 349: Γράψτε τις λοιπές εκροές που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Ενδεικτικά:

1. Την αξία των παραδόσεων αγαθών που φορολογούνται σε άλλο κράτος μέλος (π.χ. πωλήσεις αγαθών στους επιβάτες ελληνικού πλοίου κατά τον πλου από Ιταλία – Ελλάδα)
2. Την αξία όλων των πράξεων που πραγματοποιούνται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι οποίες εάν πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. αγορά καφέ από Βραζιλία και πώληση στην Αίγυπτο).
3. Την αξία των πωλήσεων αγαθών από απόσταση, όπως προβλέπονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του Κώδικα Φ.Π.Α..
4. Την αξία των πωλήσεων αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος. Στις περιπτώσεις αυτές ο Έλληνας υποκείμενος πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος που πραγματοποιεί τις συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών.
5. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, προς υποκείμενους που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται.
6. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης (ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δικαιώματα εκπομπής αερίων ρύπων, τεχνικών έργων προς δήμους).
7. Την αξία των πράξεων που αφορούν ειδικά καθεστώτα, όπως το κόστος των ταξιδιωτικών πακέτων, καθώς και την απαλλασσόμενη αμοιβή από ταξιδιωτικά πακέτα.
8. Την αξία της τιμής αγοράς, ή πώλησης όταν αυτή είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς, προκειμένου για μεταχειρισμένα αγαθά του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. και την αξία προς απόδοση στον εντολέα προκειμένου για διοργανωτές δημοπρασιών του άρθρου 46.
9. Τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής και της φορολογητέας αξίας στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και τις εξαγωγές.
10. Την αξία της προμήθειας των υποκειμένων που μεσολαβούν στη διάθεση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων που ακυρώνονται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και η προμήθεια από την πώληση εφημερίδων και περιοδικών που διανέμονται μέσω πρακτορείων διανομής.

Κωδ. 310:

1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Ενδεικτικά:

- τις πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές,
- την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.
- την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης εάν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της Χώρας.

2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.).

Κωδ. 311: Γράψτε το άθροισμα των κωδ. 301 έως και 310.

Κωδ. 312: Γράψτε τον κύκλο εργασιών για σκοπούς ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες διακανονισμού του Φ.Π.Α. των εισροών. Για τον προσδιορισμό του κύκλου εργασιών αφαιρέστε από το σύνολο των εκροών (φορολογητέων, απαλλασσόμενων και εξαιρούμενων) που έχουν περιληφθεί στους κωδικούς 301 έως και 310, τις πράξεις που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α.

B. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ – ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ.

Κωδ. 361 - 366: Γράψτε την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε εφόσον για τις πράξεις αυτές παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Σημειώνεται ότι οι υποκείμενοι οι οποίοι είναι ενταγμένοι στο άρθρο 39β καθώς και οι πελάτες αυτών αναγράφουν την αξία την οποία αποδεδειγμένα εξόφλησαν στους προμηθευτές τους.

Κωδ. 361: Γράψτε την αξία των αγορών αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ), λήψη υπηρεσιών, δαπανών, γενικών και λοιπών εξόδων, που πραγματοποιήσατε στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι η αγορά επενδυτικών αγαθών δεν περιλαμβάνεται στον κωδικό αυτό. Επίσης γράψτε την αξία του Ε.Φ.Κ. και των τυχόν άλλων ποσών επί των οποίων η Τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει Φ.Π.Α. καθώς και την αξία των δαπανών εκείνων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και αφορούν την ενδοκοινοτική απόκτηση των ανωτέρω αγαθών.

Κωδ. 381: Γράψτε το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του Κωδ. 361.

Κωδ. 362: Γράψτε την αξία των αγορών και των εισαγωγών επενδυτικών αγαθών οι οποίες έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι προκειμένου για εισαγωγές γράψτε τόσο τη φορολογητέα αξία όπως έχει προσδιοριστεί στο τελωνείο καθώς και την αξία των υπολοίπων δαπανών που βαρύνουν την εισαγωγή, επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και δεν περιλαμβάνονται στην ανωτέρω φορολογητέα αξία. Επίσης γράψτε την αξία του Ε.Φ.Κ. και των τυχόν άλλων ποσών επί των οποίων η Τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει Φ.Π.Α. καθώς και την αξία των δαπανών εκείνων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και αφορούν την ενδοκοινοτική απόκτηση των ανωτέρω αγαθών.

Κωδ. 382: Γράψτε το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του Κωδ. 362.

Κωδ. 363: Γράψτε την αξία των εισαγωγών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, δαπανών κλπ), εκτός των επενδυτικών αγαθών που έχουν συμπεριληφθεί στον κωδικό 362, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σημειώνεται ότι προκειμένου για εισαγωγές γράψτε τόσο τη φορολογητέα αξία (συμπεριλαμβανομένου του Ε.Φ.Κ.) όπως έχει προσδιοριστεί στο τελωνείο, καθώς και την αξία των υπολοίπων δαπανών που βαρύνουν την εισαγωγή, επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και δεν περιλαμβάνονται στην ανωτέρω φορολογητέα αξία.

Κωδ. 383: Γράψτε το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του Κωδ. 363.

Κωδ. 364: Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στην αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών περιλαμβάνεται και η αξία της απόκτησης αγαθών που παραδίδονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Κώδικα ΦΠΑ.

Κωδ. 384: Γράψτε το φόρο ο οποίος αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του Κωδ. 364.

Κωδ. 365: Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14.2.α του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις οποίες σας παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης γράψτε την αξία των προκαταβολών που καταβάλατε για ενδοκοινοτικές λήψη υπηρεσιών σύμφωνα με το ίδιο άρθρο.

Κωδ. 385: Γράψτε το φόρο ο οποίος αναλογεί στις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών του κωδικού 365.

Κωδ. 366: Γράψτε την αξία των λοιπών πράξεων λήπτη οι οποίες φορολογούνται στο εσωτερικό της Χώρας και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών. Ενδεικτικά:

1. Τη λήψη υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα που φορολογείται

2. Τη λήψη αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ (αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου, ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω δικτύων θέρμανσης ή ψύξης), από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

3. Τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας και δεν έχουν αποκτήσει ΑΦΜ/ΦΠΑ είτε στο όνομά τους είτε μέσω φορολογικού αντιπροσώπου,

4. Την αξία των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών στο εσωτερικό της Χώρας για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης (ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δικαιώματα εκπομπής αερίων ρύπων, τεχνικών έργων προς δήμους).

Κωδ. 386: Γράψτε το φόρο ο οποίος αναλογεί στις πράξεις λήπτη του Κωδ. 366.

Κωδ. 367: Γράψτε το άθροισμα των κωδικών 361 έως και 366.

Κωδ. 387: Γράψτε το άθροισμα των κωδικών 381 έως και 386.

Δ. ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ

Κωδ. 400: Γράψτε το ποσό του Φ.Π.Α. που δικαιούστε ως επιστροφή εάν είστε αγρότης του ειδικού καθεστώτος και πραγματοποιείτε πράξεις πωλήσεων αγροτικών προϊόντων παραγωγής σας από δικό σας κατάστημα ή σε λαϊκές αγορές ή πραγματοποιείτε εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αυτών σε άλλο Κ-Μ της ΕΕ.

Το ποσό της επιστροφής, που πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό αυτό, υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας την αξία των ανωτέρω πράξεων με το συντελεστή 3%.

Κωδ. 402: Γράψτε το ποσό του φόρου για το οποίο προκύπτει δικαίωμα συμψηφισμού και δεν αναγράφεται σε άλλο κωδικό της δήλωσης. Ενδεικτικά:

1. Το ποσό του φόρου της έκτακτης δήλωσης που υποβλήθηκε κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου εφόσον το ποσό του φόρου και η αντίστοιχη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται στους κωδικούς 301 έως και 306. Στον ίδιο κωδικό αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε με την ειδική δήλωση ΦΠΑ (μόνο το ποσό βάσει δήλωσης, δεν περιλαμβάνεται το ποσό που καταβλήθηκε βάσει έλεγχου) η οποία υποβλήθηκε για μεταβίβαση ακινήτου.

2. Τα τυχόν ποσά φόρου για τα οποία γεννάται δικαίωμα συμψηφισμού, λόγω μετάταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (άρθρο 39 και άρθρο 41) όπως προκύπτει από τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012-ΦΠΑ).

3. Το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην τελωνειακή αρχή με την ειδική δήλωση της παρ. 9 του άρθρου 38 του ν.2859/2000 και έχει αναγραφεί στον κωδικό 364 της δήλωσης ως ενδοκοινοτική απόκτηση από οποιονδήποτε υποκείμενο. Σημειώνεται ότι αναγράφεται επίσης ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται κατά την λήξη του καθεστώτος αναστολής, έστω και μετά την αφαίρεση του φόρου εισροών.

4. Το φόρο που προκύπτει από την αύξηση του οριστικού ποσοστού της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro-rata) της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με το ποσοστό που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (προσωρινό ή οριστικό ποσοστό της προηγούμενης από αυτή), για τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχουν υποβληθεί από την αρχή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου μέχρι και το χρόνο διενέργειας των διακανονισμών.

Κωδ.407: Γράψτε το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει για έκπτωση μετά την διενέργεια του διακανονισμού των εκπτώσεων (π.χ. pro-rata, πάγια κλπ) που αφορούν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Ε. ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ

Κωδ.411: Γράψτε το φόρο των κοινών εισροών που πράγματι δεν δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση με βάση τους υπολογισμούς που ενεργεί σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Κωδ. 422: Γράψτε το ποσό του φόρου για το οποίο προκύπτει υποχρέωση καταβολής και δεν αναγράφεται σε άλλο κωδικό της δήλωσης. Ενδεικτικά:

1. Το φόρο που εισπράχθηκε από τους πελάτες για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και είναι μεγαλύτερος από το ποσό του κωδικού 337.

2. Το φόρο που προκύπτει από την μείωση του οριστικού ποσοστού της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro-rata) της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με το ποσοστό που εφαρμόστηκε για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (προσωρινό ή οριστικό ποσοστό της προηγούμενης από αυτή), για τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχουν υποβληθεί από την αρχή της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου μέχρι και το χρόνο διενέργειας των διακανονισμών.

Κωδ. 423: Γράψτε το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει για καταβολή μετά την διενέργεια του διακανονισμού των εκπτώσεων (π.χ. pro-rata, πάγια, κλπ) που αφορούν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Κωδ.430: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδ. 387+ 410 - 428.

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Γ΄

Στον πίνακα αυτό προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα της δήλωσης για καταβολή ή συμψηφισμό.

Κωδ. 470: Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 337 (φόρος εκροών) – κωδ. 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι αρνητικός αριθμός.

Κωδ. 480: Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των κωδ. 337 (φόρος εκροών) – κωδ. 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι θετικός αριθμός.

Κωδ. 401: Γράψτε το πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό που προέκυψε στην προηγούμενη φορολογική περίοδο (είτε της ίδιας είτε της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου).

Κωδ. 403: Γράψτε το ποσό που βεβαιώθηκε βάσει των προηγούμενων χρεωστικών δηλώσεων της ίδιας φορολογικής περιόδου. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση που για την ίδια φορολογική περίοδο υποβάλλονται μία ή περισσότερες τροποποιητικές δηλώσεις.

Κωδ. 483: Γράψτε το χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι τριάντα ευρώ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Κωδ. 501: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403-483 εφόσον έχει θετικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483-401-403 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο.

Κωδ. 511: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403-483-505 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483+505-401-403 εφόσον έχει θετικό πρόσημο.

Κωδ. 505: Στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης γράψτε το ποσό που σας επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή του για την ίδια φορολογική περίοδο. Σημειώνεται ότι το αιτούμενο ποσό αναγράφεται ανεξαρτήτως εάν έχει πραγματοποιηθεί η επιστροφή του από τη φορολογική διοίκηση. Σε περίπτωση που το αιτούμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης (κωδ. 501) θα προκύπτει προς καταβολή (κωδ. 511) η διαφορά των ποσών αυτών. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές εάν ο φορολογούμενος θέλει να αποφευχθεί η βεβαίωση του συνόλου ή μέρους του αιτούμενου προς επιστροφή ποσού μπορεί πριν την υποβολή της σχετικής δήλωσης να ανακαλέσει την αίτηση επιστροφής που έχει υποβάλλει.

Κωδ. 502: Γράψτε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο αφού αφαιρέσετε από το ποσό που έχει αναγραφεί στον κωδικό 501 το ποσό που έχει αναγραφεί στον κωδικό 505. Το ποσό του κωδικού αυτού δεν μπορεί να είναι αρνητικός αριθμός και από αυτόν πρέπει να αφαιρείται τυχόν ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 503.

Κωδ. 503: Γράψτε ποσό στον κωδικό αυτό μόνο όταν επιθυμείτε να σας επιστραφεί. Η αναγραφή ποσού στον κωδικό αυτό καταχωρείται ως αίτηση επιστροφής και δεν μπορεί να μεταφερθεί προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Το ποσό του κωδικού αυτού δεν μπορεί να μεγαλύτερο από το ποσό του κωδικού 501. Επισημαίνεται ότι εφόσον συμπληρωθεί ο κωδικός αυτός πρέπει να συμπληρωθεί και ο αριθμός τραπεζικού λογαριασμού (IBAN). Η υποβολή της αίτησης επιστροφής με ηλεκτρονικό τρόπο πρόκειται σύντομα να υιοθετηθεί. Έως την υλοποίηση αυτής ο υποκείμενος προκειμένου να ζητήσει επιστροφή εξακολουθεί να υποβάλλει έντυπη αίτηση στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση.

Κωδ. 507: Γράψτε την αιτία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου διαγραμμίζοντας με «X» μία ή περισσότερες αιτίες δημιουργίας του πιστωτικού υπολοίπου (απαλλασσόμενες πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, αγορά επενδυτικών αγαθών, διενέργεια πράξεων για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, διαφορά συντελεστών, άλλη αιτία).

Κωδ. 508: Γράψτε το ποσό του αιτούμενου ποσού που επιθυμείται να παρακρατηθεί με σκοπό το συμψηφισμό του με μελλοντικές σας οφειλές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Το ποσό αυτό αναγράφεται εφόσον υιοθετηθεί η ηλεκτρονική υποβολή της αίτησης επιστροφής.

136

Τροποποιητική Περιοδική Δήλωση

Στις περιπτώσεις που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. λανθασμένες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (είτε καταβλήθηκε περισσότερος είτε καταβλήθηκε λιγότερος Φ.Π.Α.), τότε για τους μήνες αυτούς συμπληρώνονται και υποβάλλονται εκ των υστέρων νέες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Δηλαδή, αν σε κάποια φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο) καταβλήθηκε περισσότερο ή λιγότερο Φ.Π.Α. από το σωστό ποσό που θα έπρεπε να καταβληθεί, τότε υποβάλλεται τροποποιητική περιοδική δήλωση για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο και αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρεται στην επόμενη φορολογική περίοδο για συμψηφισμό, ενώ αν προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., τότε αυτό καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. με τις νόμιμες προσαυξήσεις του. Στις νέες αυτές περιοδικές δηλώσεις, περιλαμβάνονται τα σωστά ποσά, άσχετα αν ορισμένα από τα ποσά αυτά είχαν γραφεί και στα αρχικά έντυπα. Υπολογίζεται και προσαύξηση στις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις του Φ.Π.Α. μέχρι την ημερομηνία που υποβάλλονται.

Για την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., όταν αυτή υποβάλλεται εκπρόθεσμα (ή όταν αυτή δεν υποβάλλεται καθόλου), επιβάλλεται το πρόστιμο από 117 έως 1.170 ευρώ, που μειώνεται κατά το συμβιβασμό στο 1/3. Το χρεωστικό υπόλοιπο που τυχόν είχε προκύψει από την αρχική δήλωση γράφεται στον κωδικό 480.

ΝΕΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Αλλαγές στα πρόστιμα για παραβάσεις ΦΠΑ προβλέπει πράξη νομοθετικού περιεχομένου που ορίζει ότι για μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης ΦΠΑ ύστερα από έλεγχο επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που δεν καταβλήθηκε. Το νέο «ποινολόγιο» της εφορίας περιλαμβάνει αυστηρά πρόστιμα για κάθε μια από τις παραβάσεις, όπως εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης, πλαστά τιμολόγια, τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, τήρηση διπλογραφικών βιβλίων από επιχειρήσεις, πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς δήλωσης. Με το νέο καθεστώς θεσπίζονται για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο.

Ειδικότερα:

- Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό 50% επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
- Το πρόστιμο ΦΠΑ για λειτουργία επιχείρησης χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ορίζεται σε ποσοστό 50% επί του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας και για το σύνολο της μη δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας, όπως αυτό θα προσδιοριστεί από τον έλεγχο.

Παραδείγματα επιβολής προστίμων

1. Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000€. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000€ για τον ΦΠΑ και σε 52.000€ για τον φόρο εισοδήματος.

Με βάση τα παραπάνω, στον φορολογούμενο επιβάλλεται διπλό πρόστιμο, δηλαδή 23.000€ για τον ΦΠΑ ($46.000 \times 50\% = 23.000\text{€}$), καθώς και πρόστιμο 26.000€ για τον φόρο εισοδήματος ($52.000 \times 50\% = 26.000\text{€}$).

2. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, με χρεωστικό ποσό φόρου 1.000€, από υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, για την οποία η προθεσμία υποβολής και καταβολής λήγει στις 30.4.2015. Ο υπόχρεος υποβάλλει τη δήλωση και εξοφλεί συνολικά το φόρο στις 10.07.2015.

Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταβάλει:

Φόρος 1.000€

Τόκοι (φόρος $\times 0,73\%$ $\times 3$ μήνες εκπρόθεσμης καταβολής) = 21,9€

Πρόστιμο 500€

Συνολική οφειλή στις 10.7.2015 **1.521,9€** (1.000 + 500 + 21,9)

3. Έστω ότι κατόπιν ελέγχου διαπιστώνεται υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από υπόχρεο που τηρεί απλογραφικά βιβλία, και προκύπτει επιπλέον φόρος ποσού 1.000 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου ήταν 30.6.2015. Η παράβαση διαπιστώνεται στις 20.10.2015.

Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα καταβάλει:

Φόρος 1.000€

Πρόστιμο (50% επί της διαφοράς του ποσού φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση) 500€

Τόκος ($0,73\% \times 4$ μήνες καθυστέρησης) 29,2€

Συνολική οφειλή στις 20-10-2015 **1.529,2€**

4. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.11.2015, σε ΑΕ, διαπιστώθηκε:

α) η έκδοση τριών (3) πλαστών στοιχείων, αξίας 50.000 ευρώ έκαστο, με ημερομηνία έκδοσης την 15.5.2014,

β) η έκδοση ενός εικονικού στοιχείου αξίας 200.000 ευρώ, με ημερομηνία έκδοσης την 25.8.2014 και

γ) η λήψη ενός εικονικού στοιχείου αξίας 100.000 ευρώ με ημερομηνία έκδοσης την 13.3.2014, η εικονικότητα του οποίου αναγόταν αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση επιβάλλονται τα πρόστιμα.

- α)** Για την έκδοση των τριών (3) πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου, δηλαδή ποσό 75.000€ (25.000+25.000+25.000),
- β)** Για την έκδοση του εικονικού στοιχείου, ποσό ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, , δηλαδή το ποσό των 80.000€, και
- γ)** Για τη λήψη του εικονικού στοιχείου, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, δηλαδή το ποσό των 20.000€. Σε περίπτωση που η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου δηλαδή το ποσό των 10.000€ ευρώ.

5. Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2014, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση στις 13.1.2015, με χρεωστικό υπόλοιπο 13.000€. Στις 20.1.2015 υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το οφειλόμενο ποσό είναι 15.000€. Το οφειλόμενο ποσό βάσει της αρχικής δήλωσης, που στην περίπτωση αυτή ταυτίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο αυτής, καταχωρείται στον κωδικό 480 της τροποποιητικής δήλωσης και η δήλωση εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 2.000€. Το ποσό των 2.000€ καταβάλλεται εφάπαξ βάσει του κωδικού «ταυτότητα οφειλής» που εκδίδεται με την τροποποιητική δήλωση στις 23.1.2015 και λόγω της εκπρόθεσμης καταβολής του επιβαρύνεται με τόκο ύψους 14,6€ (8,76 ετησίως, ή 0,73% μηνιαίως).

6. Για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2014, υποβλήθηκε περιοδική δήλωση με πιστωτικό υπόλοιπο στις 25.1.2015, ύψους 30.000€. Στις 10.2.2015 υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση, λόγω του ότι το ορθό πιστωτικό υπόλοιπο είναι 40.000€. Το πιστωτικό αυτό μπορεί να ζητηθεί για επιστροφή ή να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Αν έχει ήδη μεταφερθεί για έκπτωση το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο και ο φορολογούμενος θέλει να μεταφέρει το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο στην επόμενη δήλωση, θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική για τη φορολογική περίοδο του Ιανουαρίου 2015, ώστε να μεταφέρει το σωστό πιστωτικό υπόλοιπο των 40.000€. Εάν έχει ήδη επιστραφεί το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο, μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη δήλωση το επιπλέον πιστωτικό υπόλοιπο των 10.000€ ή να ζητηθεί συμπληρωματικά η επιστροφή του ποσού αυτού.

4.2. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α. (Φ1) ΚΑΙ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ

Η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. αφορούσε το σύνολο των περιοδικών δηλώσεων ενός οικονομικού έτους.

Με τον Ν. 4281/8.8.2014, καταργείται η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 1.1.2014 . Από 1.1.2015 προβλέπεται η υποβολή μόνο περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

Αναλυτικότερα, στο νομοσχέδιο αναφέρεται ότι, οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

Η δε φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

- ✓ Ένας ημερολογιακός μήνας προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο.
- ✓ Ένα ημερολογιακό τρίμηνο προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ή για υπόχρεους, από τους οποίους δεν απαιτείται τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- ✓ Ένα ημερολογιακό εξάμηνο προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου.
- ✓ Ένα ημερολογιακό έτος προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι είναι αγρότες φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Δήλωση ΦΠΑ δεν υποβάλλουν οι υπόχρεοι που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, από το χρόνο υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολής.

Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και μεταφέρει εκτός της χώρας την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται κατά το χρόνο της διακοπής να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο.

Διακανονισμοί εκπτώσεων

Οι ετήσιοι διακανονισμοί των εκπτώσεων διενεργούνται πλέον με τη δήλωση ΦΠΑ. Οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ, του Ιουνίου για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και του δευτέρου τριμήνου, για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη

φορολογική νομοθεσία, του επόμενου ημερολογιακού έτους από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση παύσης εργασιών, τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή καταχωρούνται σε έκτακτη δήλωση η οποία υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, από την ημερομηνία της παύσης. Στην έκτακτη δήλωση θα καταχωρείται ως ημερολογιακή περίοδος η τελευταία φορολογική περίοδος της διαχειριστικής περιόδου πριν από την παύση εργασιών. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβλήθηκε η δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου.

Στο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 έκδοση 050-ΦΠΑ 2014 τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση αναγράφονται στον **κωδ. «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου»** και τα ποσά των διακανονισμών προς καταβολή στον **κωδ. «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου»**. Επισημαίνεται ότι στους ανωτέρω κωδικούς καταχωρείται το αλγεβρικό άθροισμα των ποσών προς έκπτωση ή καταβολή από όλους τους διακανονισμούς που διενεργούνται για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι καταστάσεις ή τα στοιχεία που προβλέπονταν να υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση αποστέλλονται εφεξής έως την καταληκτική ημερομηνία διενέργειας των διακανονισμών, δηλαδή έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση μερικής καταβολής ποσών διακανονισμού εντός της διαχειριστικής περιόδου, όπως στην περίπτωση κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), στη δήλωση ΦΠΑ που καταχωρούνται οι οριστικοί διακανονισμοί υπολογίζεται μόνο η διαφορά που απομένει προς έκπτωση ή καταβολή.

Με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, λαμβάνεται υπόψη:

- i. Ως οριστικό ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
- ii. Ως ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου καθώς και για όλες τις λοιπές φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Επίσης το ποσοστό αυτό λαμβάνεται υπόψη και για τις φορολογικές περιόδους της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, έως ότου καταχωρηθούν εμπρόθεσμα σε δήλωση ΦΠΑ οι διακανονισμοί του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο.
- iii. Ως νέο ποσοστό για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει από την έναρξη της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Η διαφορά του φόρου προς καταβολή, λόγω της εφαρμογής του νέου ποσοστού καταχωρείται στον **κωδ. 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata»** ενώ στην περίπτωση που προκύπτει ποσό προς έκπτωση αυτό καταχωρείται στον **κωδ. 402 «Λοιπά προστιθέμ. ποσά»** της δήλωσης ΦΠΑ.

Τέλος σημειώνεται ότι ειδικά για την διαχειριστική περίοδο 2014 οι υποκείμενοι στο φόρο, που υπέβαλλαν εκκαθαριστική δήλωση ηλεκτρονικά ή σε έντυπη μορφή μέχρι την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου για τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν εντός του έτους 2014, απαλλάσσονται από τις ανωτέρω υποχρεώσεις και οι διακανονισμοί που έχουν διενεργηθεί σε αυτές παράγουν έννομα αποτελέσματα.

Επίσης ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές, δεδομένου ότι ο Ν.4321/2015 δημοσιεύθηκε στις 21.3.2015 και έως την έκδοση της παρούσας δεν είχαν δοθεί επαρκείς οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των διακανονισμών, γίνονται δεκτοί οι διακανονισμοί των εκπτώσεων που έχουν καταχωρηθεί στην δήλωση ΦΠΑ που αφορά, την τελευταία φορολογική περίοδο για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ή τις φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου που έχουν παρέλθει μέχρι σήμερα.

Υποβολή καταστάσεων που υποβάλλονταν με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. σύμφωνα με το Ν. 4321/2015

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4321/2015 καταργείται η ετήσια φορολογική περίοδος που είχε οριστεί με τις υφιστάμενες διατάξεις, για τους αγρότες φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Τα πρόσωπα αυτά από 1.1.2015 και εφεξής έχουν μηνιαία φορολογική περίοδο εφόσον χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και τρίμηνη φορολογική περίοδο εφόσον χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τα οριζόμενα για όλους τους υποκείμενους στο φόρο.

Ειδικά για τα πρόσωπα αυτά που από 1.1.2015 χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα επισημαίνεται ότι οι δηλώσεις, για τις φορολογικές περιόδους που κατά το χρόνο δημοσίευσης του Ν.4321/2015 είχε παρέλθει η καταληκτική προθεσμία υποβολής τους, υποβλήθηκαν νόμιμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Απριλίου 2015 χωρίς την επιβολή προστίμων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Επίσης με τις ίδιες διατάξεις τυχόν οφειλόμενα ποσά από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλονται ως την ίδια ως άνω προθεσμία χωρίς την επιβολή τόκων και προστίμων, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατόπιν υποβολής αιτήσεως του φορολογούμενου.

Με την νέα παράγραφο 2α ορίζεται ότι οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση ΦΠΑ κάθε εξάμηνο. Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται με τη χρήση του εντύπου Φ2 TAXIS 050 έκδοση 2014.

Με την εγκύκλιο του Ν. 1149/2015 διευκρινίσθηκε μεταξύ άλλων ότι, οι καταστάσεις που προβλέπονταν να υποβάλλονται μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση (αγορές ή πωλήσεις), υποβάλλονται εφεξής στη φορολογική διοίκηση έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος, δηλαδή για το 2014 μέχρι 31.7.2015.

Κατά την πρώτη εφαρμογή, δεδομένου ότι η παραπάνω εγκύκλιος εκδόθηκε 10.7.2015, δίνεται η δυνατότητα στους υπόχρεους υποβολής των ανωτέρω

καταστάσεων να υποβάλλουν αυτές έως και 30.9.2015. Οι εν λόγω καταστάσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή.

Παραδείγματα διακανονισμού

1. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών για την περίοδο αυτή στη δήλωση ΦΠΑ του δεύτερου τριμήνου του έτους 2015.
2. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2015.
3. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.7.2013 - 30.06.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2015.
4. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 έχει υποχρέωση καταβολής φόρου 500€ λόγω παύσης χρησιμοποίησης παγίου στοιχείου εντός του έτους 2014, για το οποίο δεν έχει παρέλθει πενταετία από την έναρξη χρησιμοποίησης αυτού. Επίσης έχει δικαίωμα έκπτωσης 200€ λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2014. Η επιχείρηση, περιλαμβάνει τα ποσά των διακανονισμών των εκπτώσεων για τη χρήση 2014 στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για το δεύτερο τρίμηνο του 2015, στην οποία θα πρέπει να καταχωρήσει το ποσό των 300€ στον **κωδ. «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου»** (500€ για καταβολή - 200€ για έκπτωση = 300€ για καταβολή).
5. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2014 - 31.12.2014 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον Ιούνιο του 2015. Για τις φορολογικές περιόδους του έτους 2014 έχει εφαρμόσει προσωρινό ποσοστό 40%, επί του φόρου των κοινών εισροών που ανέρχονται σε 1.000€. Το οριστικό ποσοστό ωστόσο για το έτος 2014 προσδιορίστηκε κατά τον Ιούνιο του 2015 σε 50%. Το ποσό των 100€, που αντιστοιχεί στο ποσοστό της διαφοράς 10% επί 1.000€, αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Ιουνίου 2015 στον **κωδ. «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου»**.
6. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος πραγματοποιεί παύση εργασιών στις 25.11.2014. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., έως στις 31.7.2015 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.11.2014 - 25.11.2014».
7. Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15.2.2012 η οποία ολοκληρώθηκε στις 12.5.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει

έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως στις 29.7.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.5.2015 - 12.5.2015».

8. Επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα με διαχειριστική περίοδο 1.1-31.12.2015 καταχωρεί στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου 2016 τα ποσά των διακανονισμών έχοντας προσδιορίσει οριστικό ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης για το φόρο των κοινών εισροών για τη διαχειριστική περίοδο 2015 ύψους 73%. Το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο από το ποσοστό που εφάρμοσε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2015 ύψους 80% (που ήταν το οριστικό ποσοστό για τη διαχειριστική περίοδο 2014).

Εάν το ποσό του φόρου των κοινών εισροών είναι 1.500€, το ποσό 105€ που αντιστοιχεί στην διαφορά των δύο ποσοστών 7% επί του ποσού αυτού καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου 2016 προς καταβολή στον **κωδ. «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου»**.

Το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί ως ποσοστό για την έκπτωση του φόρου των κοινών εισροών για τη φορολογική περίοδο του Ιουνίου 2016 καθώς και των επόμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2016. Επίσης δεδομένου ότι οι διακανονισμοί του φόρου των εισροών για το έτος 2016 θα δηλωθούν στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Ιουνίου 2017, το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί και για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου και Μαΐου 2017.

Τέλος δεδομένου ότι η επιχείρηση έχει εφαρμόσει ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης 80% για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο και Μάιο 2016 καθώς δεν είχε προσδιορίσει για τους μήνες αυτούς το οριστικό ποσοστό για το έτος 2015, στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου 2016 πρέπει να αναγραφεί προς καταβολή το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που αναλογεί στην ανωτέρω διαφορά. Δηλαδή εάν το ποσό των κοινών εισροών για τις φορολογικές αυτές περιόδους είναι 5.000€ το ποσό των 350€ ($5.000 \times 7\%$) θα πρέπει να αναγραφεί στον **κωδ. «411 - ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata»**.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει εφαρμόσει το ορθό ποσοστό 73% από 1.1.2016 δεν απαιτείται η ανωτέρω διόρθωση.

4.3. ΔΗΛΩΣΗ INTRASTAT ΚΑΙ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ

Τα έντυπα δηλώσεων INTRASTAT συμπληρώνονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν, στη συνέχεια, από την ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ως έντυπα άντλησης πληροφοριών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται μεταξύ κρατών - μελών. Δηλαδή, τα στοιχεία που αναφέρονται στη δήλωση INTRASTAT χρησιμεύουν αποκλειστικά και μόνο για στατιστικούς σκοπούς.

Υπόχρεοι για τη συμπλήρωση της δήλωσης intrastat

Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούν κάθε μήνα, εφόσον εκδίδεται για αυτές φορολογικό στοιχείο (αποκτήσεις αγαθών, παραδόσεις αγαθών, αποστολές δώρων άνευ αξίας, δειγμάτων κλπ.) είναι υποχρεωμένοι να συμπληρώνουν και τη δήλωση INTRASTAT. Η δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε μήνα εφόσον υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές άσχετα αν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται κάθε τρίμηνο όπως συμβαίνει με τα βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. Η δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται μέσα στο χρονικό διάστημα που υποβάλλεται και η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. μέχρι τις 26 του επόμενου μήνα αν η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέσω Internet.

Υποχρέωση υποβολής της δήλωσης INTRASTAT έχουν μόνο οι υπόχρεοι εκείνοι που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεγαλύτερες από κάποιο όριο που καθορίζεται σε ετήσια βάση από τους Αρμόδιους Υπουργούς και καλείται “κατώφλι εξομοίωσης”. Η Ελληνική Στατιστική Αρχή ανακοινώνει ότι, βάσει του Κανονισμού της Ε.Ε. 638/2004, άρθρο 10 τα στατιστικά κατώφλια, τα οποία ισχύουν από 1/1/2016 έως 31/12/2016, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΦΙΞΕΙΣ: 150.000 €

ΑΠΟΣΤΟΛΕΣ: 90.000 €

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης Intrastat για ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούνται το έτος 2016 εφόσον, κατά το έτος 2015 οι συνολικές συναλλαγές (αφίξεων ή αποστολών) υπερέβησαν τα ανωτέρω στατιστικά κατώφλια του έτους 2016, ή στην περίπτωση κατά την οποία οι συνολικές συναλλαγές ενδοκοινοτικών αφίξεων και αποστολών αγαθών που πραγματοποιούνται κατά το έτος 2016 υπερβούν τα κατώφλια αυτά.

Δεδομένου ότι έχουν παρατηρηθεί περιπτώσεις κατά τις οποίες γίνεται παρανόηση για το πότε μια επιχείρηση είναι υπόχρεη υποβολής δήλωσης Intrastat, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με τον κανονισμό 638/2004 του ΕΚ (Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου) μια επιχείρηση είναι υπόχρεη υποβολής δήλωσης Intrastat όταν:

1.Υπερβεί το στατιστικό κατώφλι του έτους αναφοράς κατά το προηγούμενο έτος.

Παράδειγμα

Ορίζεται για το έτος 2016 κατώφλι ύψους 150.000 €. Μια επιχείρηση Α έχει πραγματοποιήσει αφίξεις ύψους 95.000 € μέχρι 31/12/2015. Μια άλλη επιχείρηση Β έχει κάνει αφίξεις ύψους 155.000 € μέχρι 31/12/2015. Μόνο η επιχείρηση Β είναι υπόχρεη δήλωσης Intrastat για το έτος 2016, και θα υποβάλλει δήλωση από τον 1ο μήνα του 2016, έστω και αν φέρει εμπορεύματα αξίας 1€.

2.Υπερβεί το στατιστικό κατώφλι κατά τη διάρκεια του έτους αναφοράς.

Παράδειγμα

Έστω ότι η επιχείρηση Α του παραπάνω παραδείγματος πραγματοποίησε αφίξεις ύψους:

- Ιανουάριος: 10.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat.
- Φεβρουάριος:40.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 50.000 €)
- Μάρτιος: 45.000 €: Δεν υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 95.000 €)
- Απρίλιος: 60.000 €: Υποβάλλει δήλωση Intrastat (Σύνολο 155.000 €)

Από το μήνα Απρίλιο και μετά η επιχείρηση Α είναι υπόχρεη δήλωσης Intrastat για όλους τους επόμενους μήνες του 2016, έστω και αν φέρει εμπορεύματα αξίας 1€.

Και οι δύο επιχειρήσεις στο τέλος του έτους 2016 θα πρέπει να ελέγξουν αν το σύνολο των αφίξεων που πραγματοποίησαν εντός του έτους έχει υπερβεί το νέο κατώφλι του 2017, για να διαπιστώσουν αν είναι υπόχρεες δήλωσης Intrastat το 2017.

Επισημαίνουμε ότι εφόσον η επιχείρηση πραγματοποιεί αποστολές πρέπει να κάνει το ίδιο και για τις αποστολές σύμφωνα με το αντίστοιχο κατώφλι που ισχύει για αυτές.

Δήλωση INTRASTAT υποβάλλουν επίσης και οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας καθώς και αυτοί που πραγματοποιούν πωλήσεις σε δημοπρασίες. Επειδή οι παραπάνω πράξεις δεν θεωρούνται ενδοκοινοτικές δεν θα εμφανίζονται τα ποσά αυτά στους κωδ. 364 ή 365 της περιοδικής δήλωσης, οπότε υπάρχει ασυμφωνία μεταξύ του κωδ.18 της δήλωσης INTRASTAT και των κωδ. 365 ή 365 της περιοδικής δήλωσης.

Στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεταφορικών μέσων καθώς και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οιοπνευματώδη και καπνοβιομηχανικά προϊόντα) όταν υποβάλλεται η δήλωση INTRASTAT στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ., τότε στο τιμολογούμενο ποσό και στην στατιστική αξία δεν θα περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

Δήλωση INTRASTAT υποβάλλεται επίσης όταν τα προϊόντα μεταφέρονται από το ένα κράτος - μέλος στο άλλο χωρίς την έκδοση τιμολογίου (για παράδειγμα αντικατάσταση επιστραφέντων εμπορευμάτων) ή για συναλλαγή (αποστολή, άφιξη) με σκοπό εργασία φασόν (περιπτώσεις αποστολής αγαθών μετά από επεξεργασία, συντήρηση ή επισκευή). Στις περιπτώσεις αυτές δεν συμπληρώνεται το πεδίο του τιμολογούμενου ποσού αναγράφεται όμως η στατιστική αξία και τα λοιπά στοιχεία της δήλωσης INTRASTAT. Στην περίπτωση συναλλαγής ύστερα από εργασία φασόν ως στατιστική αξία λογίζεται η συνολική αξία του προϊόντος.

Οι υπόχρεοι που ασκούν την δραστηριότητα τους εποχιακά ή έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε νησιά όπου δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ. μπορούν να αποστείλουν την στατιστική δήλωση INTRASTAT στην πλησιέστερη Δ.Ο.Υ και σε κάθε περίπτωση εντός της προθεσμίας που υποβάλλεται η περιοδική δήλωση.

Περιπτώσεις που δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT:

- Δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT για διακινήσεις αγαθών σε εκθεσιακούς χώρους.
- Δεν υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT στην περίπτωση που χορηγούνται ή λαμβάνονται εκπτώσεις (λόγω τζίρου, τρόπου διακανονισμού, ελαττωματικών αγαθών κλπ.).
- Δεν απαιτείται συμπλήρωσης δήλωσης INTRASTAT στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών.

Υπόχρεοι παροχής πληροφοριών

Κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο υποκείμενο σε Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος αποστολής ή άφιξης, το οποίο:

- έχει συνάψει σύμβαση αποστολής ή παραλαβής εμπορευμάτων, εξαιρουμένης της απλής διαμετακόμισης, ή
- αναλαμβάνει ή αναθέτει την αποστολή και την παραλαβή εμπορευμάτων, ή
- κατέχει εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο αποστολής ή παραλαβής, υποχρεούται, εντός των ορίων που καθορίζονται από το κοινοτικό δίκαιο, να υποβάλλει στατιστικά στοιχεία σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές εμπορευμάτων που πραγματοποιεί.

Στην πράξη, ως υπόχρεοι παροχής πληροφοριών θεωρούνται οι υποκείμενοι σε Φ.Π.Α., τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και οι υποκείμενοι σε Φ.Π.Α. που πραγματοποιούν πράξεις που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών που πραγματοποιούν, υποχρεούνται να υποβάλουν φορολογική δήλωση είτε στο κράτος - μέλος αποστολής είτε στο κράτος - μέλος άφιξης ή και σε αμφότερα τα κράτη - μέλη.

Ποίοι απαλλάσσονται από την υποβολή δήλωσης intrastat

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης και υποβολής της δήλωσης INTRASTAT τα εξής πρόσωπα:

- Οι ιδιώτες
- Οι μικρές επιχειρήσεις που έχουν απαλλαγεί από την υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης. Δηλαδή οι μικρές ατομικές επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000€ απαλλάσσονται από την υποχρέωση συμπλήρωσης της δήλωσης Intrastat για το τρέχον έτος.
- Οι υπόχρεοι εκείνοι που κατά το προηγούμενο έτος πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών οι οποίες δεν ξεπέρασαν το κατώφλι εξομίσωσης.

- Ο νέος υπόχρεος συμπληρώνει τη δήλωση INTRASTAT από τη στιγμή κατά την οποία υπερβαίνει το κατώφλι εξομίσωσης.

Πότε υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις intrastat

- ✓ Σε περίπτωση αλλαγής στοιχείων από αυτά που περιλαμβάνονται σε συγκεκριμένο α/α είδους δήλωσης INTRASTAT πρέπει να υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση που θα περιλαμβάνει τα σωστά στοιχεία αυτού του συγκεκριμένου είδους.
- ✓ Στην περίπτωση επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, θα συμπληρώνεται δήλωση αποστολής, ενώ στην περίπτωση επιστροφών προγενέστερων ενδοκοινοτικών παραδόσεων θα συμπληρώνεται δήλωση άφιξης, συμπληρώνοντας πάντοτε τον κωδ.21 του πεδίου 10 (φύση συναλλαγής).
- ✓ Όταν χορηγείται έκπτωση λόγω εσφαλμένης ποσότητας ή αξίας υποβάλλεται δήλωση INTRASTAT μόνο ως προς τα πεδία 16,17,18 και 19 για να εμφανιστεί το ισόποσο της καθαρής θέσης.
- ✓ Όταν ο προμηθευτής τιμολογεί μεγαλύτερη ποσότητα από εκείνη που πράγματι αποστέλλει και στη συνέχεια, ο προμηθευτής αυτός σε διαφορετικό μήνα εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, τότε ο αγοραστής υποβάλλει τροποποιητική δήλωση INTRASTAT με την ένδειξη “άφιξη” συμπληρώνοντας έκτος των άλλων και τα πεδία 16,17,18 και 19 για τον μήνα τον οποίο έγινε η αρχική τιμολόγηση.
- ✓ Όταν ένας Έλληνας πουλάει σε πελάτη άλλου κράτους - μέλους και στην συνέχεια του επιστρέφει ένα μέρος από την πωλούμενη ποσότητα, τότε ο Έλληνας πωλητής στην οικεία φορολογική περίοδο θα συμπληρώσει το έντυπο της Δήλωσης INTRASTAT “άφιξης” όπου θα αναγράψει εκτός των άλλων στο πεδίο 10 (φύση συναλλαγής) τον κωδ.21, στο πεδίο 18 το ποσό που αναγράφεται στο πιστωτικό τιμολόγιο και αν δεν έχει εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφεται η μονάδα (1), ενώ η στατιστική αξία συμπληρώνεται λαμβάνοντας υπόψη την κανονική αξία του αγαθού. Στην περίπτωση αυτή συμπληρώνεται μετά την λήξη του τριμήνου και ο πίνακας LISTING παραδόσεων με πρόσημο (-).
- ✓ Όταν πραγματοποιείται μια ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση, αλλά στην συνέχεια τα αγαθά (ολικά ή μερικά) για οποιονδήποτε λόγο δεν περιλαμβάνονται από τον αρχικό αγοραστή – παραλήπτη αλλά για να μην επιστραφούν στον προμηθευτή παραδίδονται σε άλλον (ή σε άλλους αγοραστές) στο εσωτερικό του κράτους μέλους του αρχικού αγοραστή, για λογαριασμό του προμηθευτή - πωλητή, υπάρχουν οι εξής υποχρεώσεις για την υποβολή της δήλωσης INTRASTAT:
 - 1) Στην περίπτωση που η πράξη εκτελείται μέσα στον ίδιο μήνα που έγινε η αρχική τιμολόγηση από τον προμηθευτή προς τον αρχικό παραλήπτη - αγοραστή, κάθε ένας από τους επόμενους (εκτός από τον πρώτο) παραλήπτες πρέπει να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT για τις πραγματικές ποσότητες αγαθών και την αντίστοιχη αξία που αγοράζει. Αντίθετα, στην περίπτωση που η μερική ή ολική παράδοση των αγαθών από τον αρχικό παραλήπτη-αγοραστή προς τον τελικό αγοραστή για λογαριασμό του προμηθευτή, πραγματοποιηθεί σε διαφορετικό μήνα, από εκείνη της έκδοσης του οικείου τιμολογίου προς τον αρχικό παραλήπτη-αγοραστή, τότε ο αρχικός παραλήπτης υποβάλλει τροποποιητική δήλωση με την

ποσότητα και την αξία των αγαθών που παραδίδονται στον άλλον αγοραστή, ενώ ο δεύτερος αγοραστής υποβάλλει αρχική δήλωση INTRASTAT “άφιξης” κατά τον χρόνο έκδοσης του σχετικού τιμολογίου με το όνομα του, από τον προμηθευτή του άλλου κράτους-μέλους.

- 2) Όταν σε επόμενο μήνα, πραγματοποιείται ολική επιστροφή από τον αρχικό αγοραστή παραλήπτη, πλην όμως το σύνολο των αγαθών παραδίδεται, με εντολή του προμηθευτή σε άλλον υποκείμενο στο εσωτερικό της χώρας, τότε ο αρχικός αγοραστής υποβάλλει τροποποιητική δήλωση της αρχικής δήλωσης INTRASTAT με την ένδειξη “άφιξης”. Ο δεύτερος αγοραστής, που παρέλαβε μεν τα αγαθά από τον πρώτο αγοραστή αλλά τιμολογήθηκε από τον προμηθευτή - πωλητή άλλου κράτους - μέλους υποβάλλει κανονική δήλωση INTRASTAT “άφιξης”.

Υποβολή τροποποιητικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων INTRASTAT

- Όταν υποβάλλονται τροποποιητικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις θα πρέπει να συνοδεύονται απαραίτητα από φωτοαντίγραφο της αρχικής δήλωσης, στο οποίο θα αναγράφεται η λέξη “ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ”.
- Στα έντυπα των τροποποιητικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων θα πρέπει να αναγράφεται με κεφαλαία γράμματα η λέξη “ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ” ή “ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ”, ανάλογα, και να συμπληρώνονται όλα τα τετραγωνίδια με τα νέα σωστά στοιχεία.
- Στο τετραγωνίδιο 2 (περίοδος αναφοράς) αναγράφεται ο μήνας και το έτος της αρχικής που τροποποιείται ή συμπληρώνεται.
- Στο τετραγωνίδιο 7: αν πρόκειται για τροποποιητική δήλωση αναγράφεται ο αύξοντας αριθμός του είδους της αρχικής δήλωσης που τροποποιείται. Αν πρόκειται για συμπληρωματική δήλωση, συνεχίζεται κανονικά η αύξουσα αρίθμηση από εκεί που είχε σταματήσει στην αρχική δήλωση. Η “συμπληρωματική” δήλωση με α/α δεν γίνεται δεκτή.

Πεδίο εφαρμογής

Τα έντυπα INTRASTAT μπορούν να χρησιμοποιούνται για όλες τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές αγαθών, εκτός από τις εξής περιπτώσεις:

- ενδοκοινοτικές συναλλαγές μη κοινοτικών εμπορευμάτων (ενιαίο διοικητικό έγγραφο)
- κοινοτικά εμπορεύματα που κυκλοφορούν μεταξύ τμημάτων του κοινοτικού στατιστικού εδάφους έκτων οποίων τουλάχιστον ένα δεν είναι μέρος της Κοινότητας δυνάμει της 6ης οδηγίας για το Φ.Π.Α. (π.χ. εμπορεύματα που στέλλονται από τη Γαλλία με προορισμό τη νήσο Jersey),
- περιπτώσεις απευθείας ή διακεκομμένης διαμετακόμισης, για λόγους μεταφοράς. Ωστόσο, στις παρακάτω περιπτώσεις διαμετακόμισης πρέπει να υποβληθεί δήλωση για τις στατιστικές ενδοκοινοτικού εμπορίου όταν πρόκειται, για:

- 1) κοινοτικά εμπορεύματα που τελούν υπό διαμετακόμιση μέσω ενός κράτους μέλους, αλλά, έχοντας εισαχθεί σε αυτό ως μη κοινοτικά εμπορεύματα, τέθηκαν στη συνέχεια εκεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Για τις στατιστικές

ενδοκοινοτικού εμπορίου, τα εμπορεύματα αυτά πρέπει να δηλώνονται κατά την περαιτέρω μεταφορά τους εκτός του εν λόγω κράτους μέλους.

- 2) κοινοτικά εμπορεύματα που τελούν υπό διαμετακόμιση μέσω ενός κράτους μέλους, από το οποίο, μετά τη συμπλήρωση των σχετικών διατυπώσεων, εξάγονται εκτός του στατιστικού εδάφους της Κοινότητας. Για τις στατιστικές ενδοκοινοτικού εμπορίου, τα εμπορεύματα αυτά πρέπει να δηλώνονται κατά την άφιξή τους στο εν λόγω κράτος μέλος.

Περίοδος αναφοράς

Ως περίοδος αναφοράς νοείται ο ημερολογιακός μήνας στη διάρκεια του οποίου καθίσταται απαιτητός ο φόρος προστιθέμενης αξίας στα πλαίσια των ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αγορών αγαθών.

Ο φόρος καθίσταται απαιτητός είτε τη δέκατη πέμπτη ημέρα του μήνα που έπεται εκείνου κατά τον οποίο λαμβάνει χώρα η γενεσιουργός αιτία είτε κατά την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, όταν αυτό εκδίδεται πριν από τη δέκατη πέμπτη ημέρα του μήνα, που έπεται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου λαμβάνει χώρα η γενεσιουργός αιτία.

Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται τη στιγμή κατά την οποία λαμβάνει χώρα η ενδοκοινοτική αγορά αγαθών, δηλαδή, τη στιγμή κατά την οποία θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα:

Δύο εμπορευόμενοι, Α και Β, πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος (2015) αφίξεις συνολικής αξίας 160.000€ και 31.000€ αντίστοιχα. Το όριο απαλλαγής για το τρέχον έτος (2016) καθορίστηκε στα 150.000€.

Ο εμπορευόμενος Α έχει υποχρέωση για υποβολή δήλωσης INTRASTAT για ολόκληρο το 2016.

Ο εμπορευόμενος Β δεν έχει υποχρέωση για υποβολή δήλωσης από την αρχή του 2016. Προσθέτει την αξία των μηνιαίων αφίξεων του ως εξής:

Μήνας 2016	Αξία Αφίξεων €	Σωρευτική αξία €
Ιανουάριος	15.000	15.000
Φεβρουάριος	6.000	21.000
Μάρτιος	5.000	26.000
Απρίλιος	12.000	38.000
Μάιος	20.000	58.000
Ιούνιος	93.000	151.000

Η υποχρέωση του εμπορευόμενου Β ξεκινά τον Ιούνιο του 2016, οπότε θα πρέπει εγκαίρως να ειδοποιήσει την Υπηρεσία ΦΠΑ για να μπορέσει να υποβάλει έγκαιρα τη δήλωση Intrastat για τον μήνα αυτό.

Στη δήλωση του μηνός θα πρέπει να καταχωρήσει μόνο τις αφίξεις του Ιουνίου, δηλαδή τις 93.000€.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΝΤΥΠΟ Ν						
1 Υπόδειγμα ΑΦΜ	Αριξή ☒					
2 Περίοδος Μην. Έτος			5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λυκαούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ) ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ : ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν : (Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)			
4 Σύνολο τριτοῦ ΑΦΜ	6 Περιγραφή εμπορευμάτων					
	7 Αριθ. ελ.	8 Χώρα προέλ. / Στεγ. παρ.	9 Στεγ. παρ.	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Λοιπός αριθμός
	13 Κατ. εμπορευμάτων	14 Σ. κωδ.		15 Στοιχείο κωδ.		
	16 Καθαρή αξία (Σ.Δ.)	17 Στοιχολογιστικός κωδικός				
	18 Τελικολογιστικό κωδ.	19 Στοιχολογ. αξία				
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 Αριθ. ελ.	8 Χώρα προέλ. / Στεγ. παρ.	9 Στεγ. παρ.	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Λοιπός αριθμός
	13 Κατ. εμπορευμάτων	14 Σ. κωδ.		15 Στοιχείο κωδ.		
	16 Καθαρή αξία (Σ.Δ.)	17 Στοιχολογιστικός κωδικός				
	18 Τελικολογιστικό κωδ.	19 Στοιχολογ. αξία				
8 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 Αριθ. ελ.	8 Χώρα προέλ. / Στεγ. παρ.	9 Στεγ. παρ.	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Λοιπός αριθμός
	13 Κατ. εμπορευμάτων	14 Σ. κωδ.		15 Στοιχείο κωδ.		
	16 Καθαρή αξία (Σ.Δ.)	17 Στοιχολογιστικός κωδικός				
	18 Τελικολογιστικό κωδ.	19 Στοιχολογ. αξία				
8 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 Αριθ. ελ.	8 Χώρα προέλ. / Στεγ. παρ.	9 Στεγ. παρ.	10 Φ.Σ.	11 Μ.	12 Λοιπός αριθμός
	13 Κατ. εμπορευμάτων	14 Σ. κωδ.		15 Στοιχείο κωδ.		
	16 Καθαρή αξία (Σ.Δ.)	17 Στοιχολογιστικός κωδικός				
	18 Τελικολογιστικό κωδ.	19 Στοιχολογ. αξία				

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		ΕΝΤΥΠΟ Ν		Αποστολή ☒																															
3 Υπόμνητος ΛΦΜ		2 Περίοδος Μην. Έτος		INTRASTAT																															
4 Ορίων τρίτος ΛΦΜ		5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λυκαούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ) ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ : ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν : (Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)																																	
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">7 α/α κ.α.</td> <td style="width: 20%;">8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.</td> <td style="width: 20%;">9 Ορ. παρ.α</td> <td style="width: 10%;">10 Φ.Σ.</td> <td style="width: 10%;">11 16</td> <td style="width: 30%;">12 Ισχύς ετήσιας</td> </tr> <tr> <td style="height: 30px;">α :</td> <td style="text-align: center;">β :</td> <td style="text-align: center;">γ :</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">13 Κωδ. εμπορευμάτων</td> <td colspan="2">14 % κελ.</td> <td>15 Στοιχεία κελ.α</td> </tr> <tr> <td colspan="3">16 Καθαρό μζο (kg)</td> <td colspan="3">17 Στοιχειομετρικές μονάδες</td> </tr> <tr> <td colspan="3">18 Τυποποιημένο ποσό</td> <td colspan="3">19 Στοιχειομ. αξία</td> </tr> </table>				7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας	α :	β :	γ :				13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α	16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες			18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία		
7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας																														
α :	β :	γ :																																	
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α																														
16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες																																
18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία																																
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">7 α/α κ.α.</td> <td style="width: 20%;">8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.</td> <td style="width: 20%;">9 Ορ. παρ.α</td> <td style="width: 10%;">10 Φ.Σ.</td> <td style="width: 10%;">11 16</td> <td style="width: 30%;">12 Ισχύς ετήσιας</td> </tr> <tr> <td style="height: 30px;">α :</td> <td style="text-align: center;">β :</td> <td style="text-align: center;">γ :</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">13 Κωδ. εμπορευμάτων</td> <td colspan="2">14 % κελ.</td> <td>15 Στοιχεία κελ.α</td> </tr> <tr> <td colspan="3">16 Καθαρό μζο (kg)</td> <td colspan="3">17 Στοιχειομετρικές μονάδες</td> </tr> <tr> <td colspan="3">18 Τυποποιημένο ποσό</td> <td colspan="3">19 Στοιχειομ. αξία</td> </tr> </table>				7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας	α :	β :	γ :				13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α	16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες			18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία		
7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας																														
α :	β :	γ :																																	
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α																														
16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες																																
18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία																																
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">7 α/α κ.α.</td> <td style="width: 20%;">8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.</td> <td style="width: 20%;">9 Ορ. παρ.α</td> <td style="width: 10%;">10 Φ.Σ.</td> <td style="width: 10%;">11 16</td> <td style="width: 30%;">12 Ισχύς ετήσιας</td> </tr> <tr> <td style="height: 30px;">α :</td> <td style="text-align: center;">β :</td> <td style="text-align: center;">γ :</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">13 Κωδ. εμπορευμάτων</td> <td colspan="2">14 % κελ.</td> <td>15 Στοιχεία κελ.α</td> </tr> <tr> <td colspan="3">16 Καθαρό μζο (kg)</td> <td colspan="3">17 Στοιχειομετρικές μονάδες</td> </tr> <tr> <td colspan="3">18 Τυποποιημένο ποσό</td> <td colspan="3">19 Στοιχειομ. αξία</td> </tr> </table>				7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας	α :	β :	γ :				13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α	16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες			18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία		
7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας																														
α :	β :	γ :																																	
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α																														
16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες																																
18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία																																
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">7 α/α κ.α.</td> <td style="width: 20%;">8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.</td> <td style="width: 20%;">9 Ορ. παρ.α</td> <td style="width: 10%;">10 Φ.Σ.</td> <td style="width: 10%;">11 16</td> <td style="width: 30%;">12 Ισχύς ετήσιας</td> </tr> <tr> <td style="height: 30px;">α :</td> <td style="text-align: center;">β :</td> <td style="text-align: center;">γ :</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">13 Κωδ. εμπορευμάτων</td> <td colspan="2">14 % κελ.</td> <td>15 Στοιχεία κελ.α</td> </tr> <tr> <td colspan="3">16 Καθαρό μζο (kg)</td> <td colspan="3">17 Στοιχειομετρικές μονάδες</td> </tr> <tr> <td colspan="3">18 Τυποποιημένο ποσό</td> <td colspan="3">19 Στοιχειομ. αξία</td> </tr> </table>				7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας	α :	β :	γ :				13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α	16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες			18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία		
7 α/α κ.α.	8 Τιμή πρην / Παρ. κελ.	9 Ορ. παρ.α	10 Φ.Σ.	11 16	12 Ισχύς ετήσιας																														
α :	β :	γ :																																	
13 Κωδ. εμπορευμάτων			14 % κελ.		15 Στοιχεία κελ.α																														
16 Καθαρό μζο (kg)			17 Στοιχειομετρικές μονάδες																																
18 Τυποποιημένο ποσό			19 Στοιχειομ. αξία																																
ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ: Τίτρεται 3a : Κριτός μέλος προορισμού 3b : Πάροχος μεταφορών 9 : Ορ. παρ.α Τίτρεται 10 : Φυσ. συναλλαγή 11 : Τρίτος μεταφορέας 12 : Ισχύς ή ετήσιας ετήσιας		20 Τόπος/παρατηρήσεις που αφορούν παρ.α ή τον ορίων τρίτον (Υπογραφή)																																	

4.4 ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ (Φ4) & ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ (Φ5) Η ΠΙΝΑΚΑΣ LISTING (Έντυπο 047-Φ.Π.Α.)

Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών συναλλαγών συμπληρώνεται σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις. Έχει επίσης την υποχρέωση να καταχωρήσει τις συναλλαγές αυτές και στην περιοδική δήλωση του. Η υποχρέωση υποβολής υπάρχει και στις περιπτώσεις μετακίνησης αγαθών από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς άλλο Κράτος- Μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησής του, καθώς και στις παραδόσεις-αποκτήσεις καινούριων μεταφορικών μέσων ή προϊόντων που υπάγονται στο Ειδικό φόρο Κατανάλωσης. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής του πίνακα αυτού στην περίπτωση αποστολής- απόκτησης δειγμάτων χωρίς τιμολογούμενη αξία.

Ειδικά για όσους διενεργούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή αποκτήσεις είναι απαραίτητο να απεικονίζουν τις συναλλαγές αυτές στην περιοδική δήλωση, επειδή για το μεταβατικό καθεστώς Φ.Π.Α. οι δηλούμενες αξίες σε εθνικό επίπεδο διασταυρώνονται με τα στοιχεία που συλλέγονται σε Κοινοτικό επίπεδο (από τις δηλώσεις Listing και από τις δηλώσεις των συναλλασσόμενων), ώστε να είναι εφικτός ο Κοινοτικός έλεγχος.

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα αναγράφονται:

- ❖ Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών, η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου, το Φ.Π.Α. του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται από ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, καθώς και από ενδοκοινοτικές παρεχόμενες υπηρεσίες, μειωμένη με τις τυχόν χορηγούμενες στον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος.
- ❖ Η μετακίνηση αγαθών από υποκείμενο εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Στην περίπτωση αυτή, ως αριθμός μητρώου Φ.Π.Α. του αγοραστή αναγράφεται αυτός με τον οποίο ο υποκείμενος εξαιτείται στο κράτος - μέλος άφιξης της μεταφοράς και ως αξία η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αν δεν υπάρχει αυτή το κόστος των αγαθών.
- ❖ Η αποστολή υλικών και αντικειμένων σε υποκείμενο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος με σκοπό την παραγωγή, κατασκευή ή συναρμολόγηση αγαθών από τον τελευταίο και την επαναφορά τους στον εργοδότη (εργασίες φασόν). Στην περίπτωση αυτή δεν αναγράφεται η αξία, γράφεται όμως (X) στη στήλη (7).
- ❖ Η αποστολή προϊόντων που παράχθηκαν, κατασκευάστηκαν ή συναρμολογήθηκαν με υλικά εργοδότη εγκατεστημένου σε άλλο κράτος - μέλος. Στην περίπτωση αυτή θα αναγράφεται μόνο η αξία της εργασίας φασόν.
- ❖ Η παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων προς πρόσωπα με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος καθώς και η παράδοση προϊόντων που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, οινόπνευμα, κάπνο, μηχανικά).

- ❖ Οι εκπτώσεις που χορηγούνται και οι επιστροφές που πραγματοποιούνται για ενδοκοινοτικές παραδόσεις που έχουν ήδη αναγραφεί σε προηγούμενο τιμολόγιο, είτε μέσα στο ίδιο ημερολογιακό μήνα, είτε σε παλαιότερο καταχωρούνται σε ξεχωριστή γραμμή και γράφεται η ένδειξη (2) στη στήλη (7) του πίνακα.
- ❖ Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά πουλάει τα αγαθά ή που παρέχει τις υπηρεσίες, η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου, το Φ.Π.Α. του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και από ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, μειωμένη με τις τυχόν χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη υπηρεσιών εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος.

Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες για συνεχόμενες παροχές υπηρεσιών και προκαταβολές

Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες συμπληρώνονται στους αντίστοιχους μήνες που πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών ή που έχει συμφωνηθεί η καταβολή της κάθε δόσης όταν η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά ή στους μήνες που εισπράττεται η αντιπαροχή σε περίπτωση προκαταβολής πριν από την παροχή των υπηρεσιών.

Όταν οι υπηρεσίες παρέχονται συνεχώς και η παροχή συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους χωρίς τμηματικές καταβολές κατά την διάρκεια της περιόδου παροχής, τότε η παροχή ή η λήψη υπηρεσιών δηλώνεται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες με τη λήξη του ημερολογιακού έτους. Δηλαδή, με 31/12/20XX του έτους που λήγει, θα πρέπει να εκδόσει ο παρέχων την υπηρεσία ένα αθεώρητο στοιχείο με τίτλο “Ειδικό στοιχείο για σκοπούς Φ.Π.Α. επί ενδοκοινοτικών πράξεων” με αξία το ποσό της αντιπαροχής που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη λήξη του ημερολογιακού αυτού έτους. Έπειτα, στο τιμολόγιο που θα εκδόσει μεταγενέστερα θα αναγράφεται η συνολική αξία της αντιπαροχής και επιπρόσθετα η ανάλυση στην οποία θα περιλαμβάνεται η αξία του ειδικού στοιχείου, καθώς και η τυχόν διαφορά που προκύπτει για τους σκοπούς του Φ.Π.Α. Το ειδικό στοιχείο καταχωρείται σε ιδιαίτερη στήλη ή λογαριασμό των τηρούμενων βιβλίων και δεν συμπεριλαμβάνεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ.

Που, πότε και πως υποβάλλεται ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας

Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται υποχρεωτικά μόνο μέσω TAXISNET κάθε μήνα και μέχρι τις 26^η του αμέσως επόμενου μήνα από εκείνον που αφορά (φυσικά μόνο για το μήνα που υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές). Σε περίπτωση αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία υποβολής μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

- Όταν στις 26 του μήνα, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας δεν γίνεται αποδεκτός από το δίκτυο TAXISNET, τότε αυτός υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. μέσα στην επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. Γενικά, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες

υποβάλλονται για κάθε ημερολογιακό μήνα και μέχρι τις 26 του αμέσως επόμενου μήνα, ανεξάρτητα αν υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή μέσω δικτύου TAXISNET.

- Οι αρχικοί και εμπρόθεσμοι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υποβάλλονται υποχρεωτικά σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τους εξής:
 - 1) Τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. Τέτοιοι είναι οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 και οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.
 - 2) Το Ελληνικό Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
 - 3) Τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τον χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.
 - 4) Τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.
 - 5) Τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.
 - 6) Την Τράπεζα της Ελλάδος.
- Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που υποβάλλονται για οποιοδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα), θα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα από τα οποία το ένα αντίγραφο θα επιστρέφεται υπογεγραμμένο στο φορολογούμενο.
- Όταν σε κάποια ημερολογιακή περίοδο δεν έχουν πραγματοποιηθεί φορολογητέες πράξεις, δεν υποβάλλονται ανακεφαλαιωτικοί πίνακες.
- Όταν υποβάλλονται οι ίδιοι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες, για την ίδια ημερολογιακή περίοδο 2 φορές ή μια μέσω του TAXISNET και η άλλη στην Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή τότε γίνονται δεκτοί οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που έχουν ήδη υποβληθεί στην Δ.Ο.Υ. και απορρίπτονται οι άλλοι.
- Σε περίπτωση ανακριβούς, μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής του πίνακα, επιβάλλεται πρόστιμο, ανάλογα με τον χρόνο τον οποίο αναφέρεται η παράβαση.

Διορθωτική υποβολή το ανακεφαλαιωτικού πίνακα

Σε περίπτωση που κατά την αρχική υποβολή του πίνακα δεν δηλώθηκε συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση ή παροχή υπηρεσιών, ή καταχωρήθηκε λανθασμένα ο Α.Φ.Μ/Φ.Π.Α. ή η αξία της απόκτησης ή της παράδοσης

ή της παροχής υπηρεσιών ή αν υπήρξαν νεώτερα στοιχεία, που δεν ήταν δυνατό να προβλεφθούν κατά την αρχική υποβολή του πίνακα (για παράδειγμα συμπληρωματική χρέωση πελάτη με τόκους υπερημερίας, αναμόρφωση των σχετικά δηλωθέντων σχετικών στοιχείων από φορολογικό έλεγχο κλπ), θα πρέπει να υποβληθεί Διορθωτικός Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων ή Παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών. Η συμπλήρωση του Διορθωτικού Πίνακα θα γίνει με τα στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν μετά την αναθεώρηση τους, με μια μόνο εγγραφή για κάθε αγοραστή ή λήπτη, στην οποία θα γράφονται τόσο τα στοιχεία που δεν χρειάζονται διόρθωση, όσο και αυτά που προκύπτουν μετά τη διόρθωση. Η υποβολή του διορθωτικού πίνακα θα γίνει μέχρι και την 26^η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα που πραγματοποιήθηκαν ή διαπιστώθηκαν οι διορθώσεις αυτές.

Γενικοί κανόνες διόρθωσης ανακεφαλαιωτικών πινάκων

Για κάθε αγοραστή σε ένα ανακεφαλαιωτικό πίνακα μπορεί να γίνει μια και μόνο εγγραφή τόσο για τις παραδόσεις αγαθών – φασόν – πρώτων υλών όσο και για τις εκπτώσεις ή επιστροφές που πραγματοποιούνται.

- Σε περίπτωση εσφαλμένης εγγραφής σε ένα από τα πεδία του Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα – πλην εκείνου του Α.Φ.Μ., η διόρθωση γίνεται με την σύνταξη και υποβολή Διορθωτικού Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα, που αφορά το συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που στην τρίμηνη χρονική περίοδο που αφορά ο συγκεκριμένος Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας, έχουν πραγματοποιηθεί επιστροφές από τον συγκεκριμένο αγοραστή ή έχουν χορηγηθεί προς αυτόν εκπτώσεις προηγούμενης ή τρέχουσας χρονικής περιόδου, στον αρχικό ή στον διορθωτικό πίνακα που θα ακολουθήσει τη συγκεκριμένη πράξη, θα αναγραφεί το αλγεβρικό άθροισμα αυτών. Όταν το υπόλοιπο αυτών είναι αρνητικό, αυτό αναγράφεται το πρόσημο (-) πριν από αυτό, ενώ στην περίπτωση που είναι μηδενικό αναγράφεται ο αριθμός μηδέν (0).
- Αν το λάθος αφορά λανθασμένη εγγραφή σε κάποιον Α.Φ.Μ. , κάποιας παράδοσης έκπτωσης ή επιστροφής, τότε η συμπλήρωση του διορθωτικού ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων θα γίνει ως εξής:
 - 1) Θα συμπληρωθούν όλα τα ορθά στοιχεία που αφορούν το συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. στον οποίο εσφαλμένα αρχικά αναγράφονται.
 - 2) Θα συμπληρωθούν όλα τα ορθά στοιχεία ποθ αφορούν τυχόν άλλο Α.Φ.Μ. από εκείνο που αρχικά εσφαλμένα αναγράφηκαν, τον οποίο πράγματι αφορά τη συγκεκριμένη παράδοση , έκπτωση – επιστροφή.

Σε κάθε μια από τις παραπάνω περιπτώσεις α, β θα επαναλαμβάνεται και η τυχόν ορθή εγγραφή του αρχικού ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτησεών ή παραδόσεων ή παροχών υπηρεσιών που αναφέρονται στο συγκεκριμένο Α.Φ.Μ.

Παραδείγματα ανακεφαλαιωτικού πίνακα listing

1. Η γερμανική επιχείρηση "Α" με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. παρέχει στην ελληνική επιχείρηση "Β" λογιστικές υπηρεσίες. Η παροχή υπηρεσιών αρχίζει τον Απρίλιο του 2014 και ολοκληρώνεται το Μαΐο του 2015. Αν τον Απρίλιο του 2014 μέχρι και 31/12/2014 δεν πραγματοποιήθηκε καταβολή της αντιπαροχής ή μέρος αυτής ως τμηματική καταβολή συμφωνημένων δόσεων ή άλλη πληρωμή, η "Α" και η "Β" είναι υποχρεωμένες να δηλώσουν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες μέχρι 31/12/2014 το μέρος των λογιστικών υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί (η "Α" ως παρέχουσα και η "Β" ως λήπτρια των αντίστοιχων υπηρεσιών). Οι τυχόν εκπτώσεις θα χορηγηθούν από την "Α" προς την "Β" θα πρέπει να χορηγηθούν όταν αυτές πραγματοποιηθούν.

2. Ελληνική επιχείρηση πωλεί δέρματα αξίας 60.000€ σε Ιταλική επιχείρηση στο Μιλάνο. Τα δέρματα μεταφέρονται με έξοδα του αγοραστή, το τιμολόγιο δελτίο αποστολής εκδίδεται στις 15/4/2015 χωρίς Φ.Π.Α. από την ελληνική επιχείρηση που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας βιβλία και το Φ.Π.Α. της προσδιορίζεται πιστωτικό.

Οι υποχρεώσεις της Ελληνικής επιχείρησης είναι οι εξής:

- i. Να γραφτεί στο σύστημα VIES αν δεν έχει εγγραφεί για να επιβαιβεωθεί το Α.Φ.Μ. της Ιταλικής επιχείρησης.
- ii. Εκδίδει τιμολόγιο δελτίο αποστολής 60.000€ χωρίς Φ.Π.Α.
- iii. Περιοδική δήλωση από την στιγμή που είναι Β' κατηγορίας υποβάλλει Φ.Π.Α. ανα τρίμηνο 1/4/2015-30/6/2015 μέχρι την 31/7/2015 αν είναι πιστωτικό και αν είναι χρεωστικό 26 του επόμενου μήνα που κόπηκε το τιμολόγιο.
- iv. Ανακεφαλαιωτικό πίνακα μέχρι 26/5/2015.
- v. Intrastat μέχρι 26 του επόμενου μήνα που κόπηκε το τιμολόγιο.

3. Ελληνική επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελευσίνα διενεργεί ενδοκοινοτική παράδοση προϊόντων αξίας 40.000€ σε βουλγαρικές επιχείρησης στη Σοφία. Η μεταφορά διενεργεί Βουλγαρική επιχείρηση η οποία τιμολογεί την Ελληνική επιχείρηση με 10.000€. Η Ελληνική επιχείρηση εκδίδει τιμολόγιο δελτίο αποστολής προς την Βουλγαρική και συμπεριλαμβάνει σ' αυτά και τα μεταφορικά αξίας 50.000€. Η Ελληνική επιχείρηση τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας και το Φ.Π.Α. αναμένεται χρεωστικό και το τιμολόγιο που εκδόθηκε στη Βουλγαρική επιχείρηση ήταν στις 30/5/2015.

Οι υποχρεώσεις της Ελληνικής επιχείρησης είναι οι εξής:

- i. Να γραφτεί στο σύστημα VIES αν δεν έχει εγγραφεί για να επιβαιβεωθεί το Α.Φ.Μ. της Βουλγαρικής επιχείρησης.
- ii. Έκδοση τιμολογίου δελτίου αποστολής με αξία 50.000€.
- iii. Συμπλήρωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα listing αξίας 50.000€ στις 26/6/2015.
- iv. Intrastat υπό προϋποθέσεις στις 26/6/2015.



**ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ
ΕΠΙΔΟΚΟΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ**
Υποβληθείσες από ΕΣ/ΕΠ/ΕΠΕΚ

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΠΙΔΟΚΗΣΗΣ
ΠΕΡΙΟΧΗΣ
ΚΤΗΡΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΝΟΜΟΣ
ΠΕΡΙΟΧΗΣ ΣΑΡΩΣΗΣ

903	904	905
906	907	908

ΑΡΧΗΔΗΣ Δ.Ε.Υ.Ε.:

Δ.Ο.Υ. ΥΠΕΒΟΗΗΣ:

Ημερομηνία εισόδου:

001

002

003

004

005

006

007

008

009

010

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑ ΣΤΟΧΕΙΑ ΤΩΝ ΔΕΛΟΥΜΕΤΩΣ

ΕΣ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΧΗΣ	ΕΣ	ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ	ΤΙΤΛΟΣ
ΕΣ1	ΟΝΟΜΑ	ΕΣ2	ΟΝΟΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ3	ΤΙΤΛΟΣ
ΕΣ4	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ5	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ6	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΕΣ7	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ8	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ9	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΕΣ10	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ11	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΣ12	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΙΔΟΚΟΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΡΟΤΩΝ

Α/Α	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	Παραγωγή προϊόντων		Παραγωγή προϊόντων	
		Παραγωγή προϊόντων	Παραγωγή προϊόντων	Παραγωγή προϊόντων	Παραγωγή προϊόντων
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
25					
26					

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

**ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ
ΕΠΙΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ
ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΑΝΗΛΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 000

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 000

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 000

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. 001

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ 002

Τόπος έκδοσης: 000 / 000

Ημερομηνία περίοδου

από 000 έως 000

007

A. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ

011	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	013	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	014	ΥΠΟΚΑΤ
012	ΟΝΟΜΑ	015	ΔΙΕΥΣΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	017	ΤΑΧ. ΚΩΔ.
016	ΔΙΕΥΣΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	018	ΔΙΕΥΣΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	019	ΤΑΧ. ΚΩΔ.
020	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΤΛΟΥ - ΦΑΚ	021	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΤΛΟΥ - ΦΑΚ	022	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΤΛΟΥ - ΦΑΚ

008

B. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΙΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΑΝΗΛΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

α/α	Όνομα περιγραφής / περιγραφής υπηρεσίας	Περιγραφή υπηρεσίας		Ποσό (€)	Ποσό (€)	Ποσό (€)
		Αριθμός υπηρεσίας	Αριθμός υπηρεσίας			
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26	ΣΥΝΟΛΑ ΣΤΑΘΕΡΑ					

009

0 ΔΑΝΕΩΝ

0 ΛΟΓΙΣΤΩΝ

0 ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

000

4.5 ΣΥΣΤΗΜΑ VIES (VAT INFORMATION EXCHANGE SYSTEM)

Πριν από την εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος ο έλεγχος στην διακίνηση των αγαθών από το ένα κράτος στο άλλο γινόταν στα σύνορα και έτσι διασφαλιζόταν τα έσοδα από Φ.Π.Α., όμως μετά από την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και των τελωνειακών διατυπώσεων δεν υπάρχει τέτοιος έλεγχος, για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε το σύστημα VIES. Πρόκειται για ένα ηλεκτρονικό σύστημα ελέγχου που λειτουργεί από το 1993 και με αυτό είναι συνδεδεμένα όλα τα κράτη- μέλη. Βασίζεται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και είναι διαθέσιμη σε κάθε φορολογική αρχή, αφού έχει πρόσβαση στις βάσεις δεδομένων όλων των κρατών-μελών.

Με το σύστημα αυτό, ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με το Φ.Π.Α. με τα άλλα κράτη-μέλη, οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται περιλαμβάνουν στοιχεία της εγγραφής στο μητρώο του Φ.Π.Α. και στοιχεία που συλλέγονται από πρόσωπα εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α. που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί για πρώτη φορά ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχει υποχρέωση εγγραφής στο σύστημα VIES. Η εγγραφή γίνεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τη υποβολή δήλωσης μεταβολών για εγγραφή στο VIES.

Τα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης έχουν το δικαίωμα της ελεύθερης διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών χωρίς τελωνειακούς δασμούς και διαδικασίες όμως προκύπτουν υποχρεώσεις για τις επιχειρήσεις. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που επιλέγουν να συναλλάγουν με επιχειρήσεις σε άλλα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης πρέπει να υποβάλλουν δήλωση έναρξης ενδοκοινοτικών συναλλαγών στο μητρώο της εφορίας που υπάγονται μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη της συναλλαγής ώστε να γραφτούν στο σύστημα VIES.

Σε κάθε κράτος- μέλος υπάρχει ένα κεντρικό μητρώο υποκείμενων στο Φ.Π.Α., το οποίο περιλαμβάνει όλα τα πρόσωπα νομικά ή φυσικά, που διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Με την εγγραφή του στο σύστημα αυτό ο υποκείμενος, εξαστομικεύεται λαμβάνει δηλαδή τον **Ευρωπαϊκό αριθμό Φ.Π.Α.**, τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιεί σε κάθε ενδοκοινοτική του συναλλαγή. Ο κωδικός για την Ελλάδα είναι ο ΑΦΜ με τον ειδικό κωδικό πρόθεμα EL. Κάθε κράτος-μέλος έχει το δικό του κωδικό πρόθεμα. Κάθε πρόσωπο που διενεργεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι υποχρεωμένος να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον εξαστομικευμένο αριθμό VIES καθώς επίσης και το ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου με τον ανάλογο κωδικό πρόθεμα. Με το σύστημα αυτό ο πωλητής έχει την δυνατότητα άλλα και την υποχρέωση να ελέγχει την εγκυρότητα του ΑΦΜ του Φ.Π.Α. του αγοραστή, τον τόπο εγκατάστασης του και έτσι διασφαλίζεται ότι ο αγοραστής θα δηλώσει τη συναλλαγή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος –μέλος της εγκατάστασης του. Στην περίπτωση που το ΑΦΜ του αγοραστή δεν επαληθευτεί, θα πρέπει το τιμολόγιο να χρεώνεται με Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ που διέπουν το ΦΠΑ στην Ενιαία Εσωτερική Αγορά, οι αριθμοί εγγραφής Φ.Π.Α. πρέπει να φέρουν πρόθεμα ως ένδειξη του κράτους – μέλους στο οποίο έχουν εκδοθεί. Ενδεικτικά τα προθέματα των αριθμών εγγραφής Φ.Π.Α. για ορισμένα κράτη - μέλη είναι τα ακόλουθα:

Αυστρία	AT	Ελλάδα	EL
Λετονία	LV	Πορτογαλία	PT
Βέλγιο	BE	Σουηδία	SE
Γερμανία	DE	Ιταλία	IT
Γαλλία	FR	Πολωνία	PL
Τσέχικη Δημοκρατία	CZ	Ισπανία	ES
Φιλανδία	FI	Ηνωμένο Βασίλειο	GB
Δανία	DK	Ουγγαρία	HU

Τα εθνικά προθέματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αριθμού εγγραφής ΦΠΑ και πρέπει να αναγράφονται πριν τον αριθμό εγγραφής ΦΠΑ σε όλα τα τιμολόγια.

4.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ:

Ατομική επιχείρηση σούπερ μάρκετ, που τηρεί απλογραφικά βιβλία πραγματοποιεί τις παρακάτω συναλλαγές κατά τη διάρκεια του 2015:

Ά τρίμηνο 2015:

Εκροές:

50.000€ X 13% = 6.500€

40.000€ X 23% = 9.200€

Πωλήσεις προϊόντων καπνού : 20.000€

Εισροές:

40.000 X 13% = 5.200€

30.000 X 23% = 6.900€

Αγορές προϊόντων καπνού: 18.000€

Αγορά παγίου: 50.000€ X 23% = 11.500€

Δαπάνες που υπόκεινται σε ΦΠΑ: 5.000€, με αντίστοιχο ΦΠΑ : 900€

[illegible]

163

Β τρίμηνο 2015:

Εκροές:

60.000€ X 13% = 7.800€

50.000€ X 23% = 11.500€

Πωλήσεις προϊόντων καπνού : 30.000€

Εισροές:

45.000 X 13% = 5.850€

40.000 X 23% = 9.200€

Αγορές προϊόντων καπνού: 26.000€

Εισαγωγή παγίου (ψυγείου) από Ιταλία : 10.000€

Δαπάνες που υπόκεινται σε ΦΠΑ: 6.000€, με αντίστοιχο ΦΠΑ : 1.000€

Η περιοδική δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται ως εξής:

Η εισαγωγή παγίου από χώρα της ΕΕ δεν έχει ΦΠΑ γι' αυτό το εμφανίζουμε στους κωδικούς 303 και 362 ούτως ώστε να χρεοπιστωθεί η αξία του ΦΠΑ.

Φ2

ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπη υποβολή).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	001	ΑΡΙΘΜΟΣ		ΕΤΟΣ *	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	002				

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ.	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	003	8110	*
005	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ			
από	01	04	15	έως
				30
				06
				15

ΕΤΟΣ 004 2015												
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (διαγραφίμωστε με x)												
ΜΗΝΑΣ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΤΡΙΜΗΝΟ	006	1	X	3	4							
ΕΞΑΜΗΝΟ	1	2										

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ			
007	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΝΤΙΚΗ	008	ΜΕ ΕΞΥΦΥΛΙΣΗ
009	ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ		

Αν η δήλωση είναι έκτακτη, ο κωδ. 008 δεν συμπληρώνεται.

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		
102	ΟΝΟΜΑ	XXXXXXXXXX	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
			104	Α.Φ.Μ.
				XXXXXXXXXX

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - έκπτώσεων.

α	ΕΚΡΩΣΕΙΣ φορολογητέες (πυλώνας αγροτών/παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ που αναλόγεται	β	ΕΙΣΡΩΣΕΙΣ με δικαίωμα έκπτωσης	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΩΝ
301	60.000	13	331	7.800	361	117.000
302		6	332		362	10.000
303	60.000	23	333	13.800	363	
304		9	334		364	
305		4	335		365	
306		16	336		366	
307	120.000	ΣΥΝ. ΦΟΡ	337	21.600	367	127.000
308					368	18.350
309					369	
310					370	
311	150.000				371	
312					372	

342						
343						
344						
345						
346						
347						
348						
349						
350						
351	30.000					
352						
353						
354						
355						
356						
357						
358						
359						
360						
361						
362						
363						
364						
365						
366						
367						
368						
369						
370						
371						
372						

373	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	374	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΩΝ
375		376	
377		378	
379		380	
381		382	
383		384	
385		386	
387		388	
389		390	
391		392	
393		394	
395		396	
397		398	
399		400	
401		402	
403		404	
405		406	
407		408	
409		410	
411		412	
413		414	
415		416	
417		418	
419		420	
421		422	
423		424	

399	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	400	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΩΝ
401		402	
403		404	
405		406	
407		408	
409		410	
411		412	
413		414	
415		416	
417		418	
419		420	
421		422	
423		424	

425	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	426	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΩΝ
427		428	
429		430	
431		432	
433		434	
435		436	
437		438	
439		440	
441		442	
443		444	
445		446	
447		448	
449		450	

451	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	452	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΩΝ
453		454	
455		456	
457		458	
459		460	
461		462	
463		464	
465		466	
467		468	
469		470	
471		472	
473		474	
475		476	
477		478	
479		480	

481	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	482	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΩΝ
483		484	
485		486	
487		488	
489		490	
491		492	
493		494	
495		496	
497		498	
499		500	

501	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ	502	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΩΝ
503		504	
505		506	
507		508	
509		510	
511		512	

Συμπληρώνουμε και τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (Φ5):

Φ5 TAXIS ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΑΡΙΘΜΟΣ 003	ΑΡΙΘΜΟΣ 004	ΕΤΟΣ 005
		Τρίμηνο / έτος 008 /				
ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.		001	*			
Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ		002	*			
Ημερολογιακή περίοδος από 006 / / έως / /		007	ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ			
Μήνας 009		010				
Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ						
011	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX					
012	ΟΝΟΜΑ XXXXXXXXXX	013	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ XXXXXXXX	014	ΤΙΤΛΟΣ	
015	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ		016	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		017 TAX. ΚΩΔ.
ΑΡΙΘΜΟΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ - FAX		018	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΗΛΕΦΩΝΟΥ	019	ΚΩΔΙΚΟΣ
Α.Φ.Μ.		ΑΡΙΘΜΟΣ FAX		ΑΡΙΘΜΟΣ FAX		
020	E, L XXXXXXXXX		Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ΣΕ:		021	ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ
ΕΥΡΩ		022	ΕΥΡΩ		023	Αριθμός σελίδας
Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ						
α/α	Χώρα προμηθευτή / παρέχοντος υπηρεσίες	Στοιχεία προμηθευτή / παρέχοντος υπηρεσίες		Φορολογητέα Αξία**		
		Πρόθεμα χώρας	Αριθμός μητρώου ΦΠΑ	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	Ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών (B2B)	Ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών (B2B)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	ΙΤΑΛΙΑ	IT	XXXXXXXXXX	10.000		
2						
3						
4						

Στο παράδειγμά μας δε συμπληρώνουμε το έντυπο της intrastat δεν έχει υπερβεί το κατώφλι αφίξεων, το οποίο για το 2015 είναι στις 150.000 Ευρώ. Αν κατά τη διάρκεια της χρονιάς πραγματοποιηθούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις οι οποίες στο σύνολό τους υπερβούν το κατώφλι των 150.000€, τότε οφείλει η επιχείρηση να συμπληρώσει πίνακα intrastat.

Γ τρίμηνο 2015:

Εκροές:

70.000€ X 13% = 9.100€

80.000€ X 23% = 18.400€

Πωλήσεις προϊόντων καπνού : 50.000€

Εισροές:

55.000 X 13% = 7.150€

60.000 X 23% = 13.800€

Αγορές προϊόντων καπνού: 44.000€

Δαπάνες που υπόκεινται σε ΦΠΑ: 3.000€, με αντίστοιχο ΦΠΑ : 500€

ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 001		ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΟΣ: *	
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπη υποβολή).		ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 002		*	

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ: ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ		003		8110		ΕΤΟΣ 004	
005		ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ					
από	01	07	15	έως	30	09	15

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ							
007	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΝΗ	008	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΞΗ	009	ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ		

Αν η δήλωση είναι έγκαιρη, ο κωδ. 009 δεν συμπληρώνεται.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμματίστε με x)													
ΜΗΝΑΣ		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ΤΡΙΜΗΝΙΟ	006	1	2	X	4								
ΕΞΑΜΗΝΟ		1	2										

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX											
102	ΟΝΟΜΑ	XXXXXXXXXXXX	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	XXXXXXX	104	Α.Φ.Μ.	XXXXXXXXXX					

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - έκπτώσεων.

α ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέας (πυλωλίας, αναβών, παροή) υπερωών κλη, ΕΝΔΟΚ, ΑΠΟΚΤ, & ΠΡΑΞΕ, ΛΗΠΤΗ			Συντ. ΟΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί			β ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης			ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ		
				331	9.100		361	162.000		381	21.450	
301			70.000	13			362			382		
302				6	332		363			383		
303			80.000	23	333		364			384		
304				9	334		365			385		
305				4	335		366			386		
306				16	336		367			387		
307			150.000	337	27.500		368	162.000		388	21.450	
342							ΣΥΝΟΛΟ 410					
345												
348												
349												
310			50.000				ΣΥΝΟΛΟ 428					
311			200.000									
312												

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		430	21.450
-------------------------------	--	------------	---------------

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 μείον κωδ. 430)

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		470	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		480	6050
Προσδιορισμός οριστικού ποσού προς καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή						
Πιστωτικό υπόλοιπο στο προηγ. φορολ. περίοδο		401	5550	Χρεωστικό μέρος 30% έκπτωσης φορολ. περιόδου		483
Χρεωστικό μέρος 30% έκπτωσης φορολ. περιόδου		403		ΠΟΣΟ πιστωτικού φορολ. 30% (προς πιστωτικό μέρος)		505
Φόρος που έχει δοκιμασθεί μέσω τραπεζών		404				
ΠΟΣΟ για έκπτωση		502		ΠΟΣΟ** προς καταβολή		511
ΑΠΟΤΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟ για επιστροφή		503		Καταβολή ποσού κωδ. 511 με 2 δόσεις		523
				ΝΑΙ		1
				ΟΧΙ		2
ΑΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ		507	ΑΠΑΛ. ΠΡΑΞΕΙΣ	1	ΠΑΠΑ	2
ΑΠΟΔΟΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΜΟΥ στο ατομικό μέρος προς έλεγχο (προς ποσό με μ. έλλογους, αναβών)		508	ΑΝΑΛΥ. ΚΑΤΑΛ.	3	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΤΕΛ.	4

Κωδ. 523: Η επιλογή ΝΑΙ σημαίνει ότι τα 500 ευρώ χρεωστικό, θα καταβληθούν σε δύο δόσεις των 250 ευρώ, η πρώτη τον Οκτώβριο και η δεύτερη τον Νοέμβριο

$$100\text{€} + 13\% = 13\text{€} \text{ και } 200\text{€} + 23\% = 46\text{€}$$

Οπότε προκύπτουν 59€ στον ΦΠΑ εκροών επιπλέον. Σε αυτήν την περίπτωση καταθέτουμε τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ, προσθέτοντας τα παραπάνω στοιχεία:

Φ₂

ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έκτυπη υποβολή).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	001	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΕΤΟΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	002		

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ.	ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ	003	8110
005	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ		
από	01	07	15 έως 30 09 15

ΕΤΟΣ		004
------	--	-----

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (διαγραμμίστε με x)													
ΜΗΝΑΣ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
ΤΡΙΜΗΝΟ	006	1	2	X	4								
ΕΞΑΜΗΝΟ	1	2											

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ			
007	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΤΗΤΗ	008	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΞΗ
009	ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ		

Αν η δήλωση είναι δικαστική, ο κωδ. 008 δεν συμπληρώνεται.

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		
102	ΟΝΟΜΑ	XXXXXXXXXXXX	103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
		XXXXXXX	104	Α.Φ.Μ.
				XXXXXXXXXX

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέας (κατάλογος αναβιβ. παροχών) (επιστροφών κλπ) - ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
301	70.000	13	9.100	361	162.300	21.509
302		6		362		
303	80.000	23	18.400	363		
304		9		364		
305		4		365		
306		16		366		
307	150.000	337	27.500	367	162.300	21.509
342				381		
343				382		
348				383		
349				384		
310	50.000			385		
311	200.000			386		
312				387		
				400		
				401		
				402		
				403		
				404		
				405		
				406		
				407		
				408		
				409		
				410		
				411		
				412		
				413		
				414		
				415		
				416		
				417		
				418		
				419		
				420		
				421		
				422		
				423		
				424		
				425		
				426		
				427		
				428		
				429		
				430		
				431		
				432		
				433		
				434		
				435		
				436		
				437		
				438		
				439		
				440		
				441		
				442		
				443		
				444		
				445		
				446		
				447		
				448		
				449		
				450		
				451		
				452		
				453		
				454		
				455		
				456		
				457		
				458		
				459		
				460		
				461		
				462		
				463		
				464		
				465		
				466		
				467		
				468		
				469		
				470		
				471		
				472		
				473		
				474		
				475		
				476		
				477		
				478		
				479		
				480		
				481		
				482		
				483		
				484		
				485		
				486		
				487		
				488		
				489		
				490		
				491		
				492		
				493		
				494		
				495		
				496		
				497		
				498		
				499		
				500		
				501		
				502		
				503		
				504		
				505		
				506		
				507		
				508		
				509		
				510		
				511		
				512		
				513		
				514		
				515		
				516		
				517		
				518		
				519		
				520		
				521		
				522		
				523		
				524		
				525		
				526		
				527		
				528		
				529		
				530		
				531		
				532		
				533		
				534		
				535		
				536		
				537		
				538		
				539		
				540		
				541		
				542		
				543		
				544		
				545		
				546		
				547		
				548		
				549		
				550		
				551		
				552		
				553		
				554		
				555		
				556		
				557		
				558		
				559		
				560		
				561		
				562		
				563		
				564		
				565		
				566		
				567		
				568		
				569		
				570		
				571		
				572		
				573		
				574		
				575		
				576		
				577		
				578		
				579		
				580		
				581		
				582		
				583		
				584		
				585		
				586		
				587		
				588		
				589		
				590		
				591		
				592		
				593		
				594		
				595		
				596		
				597		
				598		
				599		
				600		
				601		
				602		
				603		
				604		
				605		
				606		
				607		
				608		
				609		
				610		
				611		
				612		
				613		
				614		
				615		
				616		
				617		
				618		
				619		
				620		
				621		
				622		
				623		
				624		
				625		
				626		
				627		
				628		
				629		
				630		
				631		
				632		
				633		
				634		
				635		
				636		
				637		
				638		
				639		
				640		
				641		
				642		
				643		
				644		
				645		
				646		
				647		
				648		
				649		
				650		
				651		
				652		
				653		
				654		
				655		
				656		
				657		
				658		
				659		
				660		
				661		
				662		
				663		
				664		
				665		
				666		
				667		
				668		
				669		
				670		
				671		
				672		
				673		
				674		
				675		
				676		
				677		
				678		
				679		
				680		
				681		
				682		
				683		
				684		
				685		
				686		
				687		
				688		
				689		
				690		
				691		
				692		

΄Δ τρίμηνο 2015:

Εκροές:

60.000€ X 13% = 7.800€

90.000€ X 23% = 20.700€

Πωλήσεις προϊόντων καπνού : 45.000€

Εισροές:

50.000 X 13% = 6.500€

75.000 X 23% = 17.250€

Αγορές προϊόντων καπνού: 41.000€

Δαπάνες που υπόκεινται σε ΦΠΑ: 7.000€, με αντίστοιχο ΦΠΑ : 1.500€

Στο τέταρτο τρίμηνο θα υπολογισθεί και η prorata ως εξής:

Σύνολο εκροών που υπόκεινται σε ΦΠΑ : 510.000€ (το άθροισμα των κωδικών 307 στις 4 περιοδικές δηλώσεις)

Σύνολο εκροών (απαλλαγμένες και μη): 655.000€ (το άθροισμα των κωδικών 311 στις 4 περιοδικές δηλώσεις)

$510.000 / 655.000 = 0,778 \times 100\% = 77,8\%$, με στρογγυλοποίηση 78%

Άρα το οριστικό ποσό μείωσης είναι $(100 - 78) = 22\%$

Σύνολο ΦΠΑ δαπανών (από τις 4 περιοδικές δηλώσεις) = 3.900€

Οπότε το οριστικό ποσό μείωσης είναι $3.900 \times 22\% = 858\text{€}$, το οποίο συμπληρώνεται στον κωδικό 411 και αφαιρείται από τον ΦΠΑ εισροών.

Η περιοδική δήλωση ΦΠΑ συμπληρώνεται ως εξής:

Φ ₂										ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.										ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 001										ΑΡΙΘΜΟΣ										ΕΤΟΣ *																																							
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (έντυπη υποβολή).										ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΟΥ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ 003 8110 *										ΕΤΟΣ 004 2015																																																											
005 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ										ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (διαγραμματίστε με x)																																																																					
από 01 10 15 έως 31 12 15										ΜΗΝΑΣ 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12																																																																					
										ΤΡΙΜΗΝΟ 006 1 2 3 X																																																																					
										ΕΞΑΜΗΝΟ 1 2																																																																					
ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ										Αν η δήλωση είναι έκτακτη, ο καθ. 006 δεν συμπληρώνεται.																																																																					
007 ΤΡΟΠΟ ΠΩΤΗΡΗΣ										008 ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΣΗ										009 ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ																																																											
Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ																																																																															
101 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX																																																																															
102 ΟΝΟΜΑ XXXXXXXXXXXX										103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ XXXXXXXX										104 Α.Φ.Μ. XXXXXXXXXXXX																																																											
Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.																																																																															
α ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέας (πωλησιών αγαθών, παροχών υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΣ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣ. ΛΗΠΤΗ										β ΕΙΣΡΟΕΣ με δικαίωμα έκπτωσης										φοροεισροών																																																											
1. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΣΕΩΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή βλάβη με τις απόδοσεις Αφροδ.										2. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΣΕΩΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή βλάβη με τις απόδοσεις Αφροδ.										3. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΣΕΩΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή βλάβη με τις απόδοσεις Αφροδ.										4. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΣΕΩΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή βλάβη με τις απόδοσεις Αφροδ.																																																	
301 60.000										302 90.000										303 150.000										304 45.000										305 195.000																																							
306 13										307 6										308 23										309 9										310 4										311 16										312 337																			
313 7.800										314 20.700										315 28.500										316 173.000										317 25.250																																							
318 332										319 333										320 334										321 335										322 336										323 337										324 338										325 339									
326 340										327 341										328 342										329 343										330 344										331 345										332 346										333 347									
334 348										335 349										336 350										337 351										338 352										339 353										340 354										341 355									
342 356										343 357										344 358										345 359										346 360										347 361										348 362										349 363									
350 364										351 365										352 366										353 367										354 368										355 369										356 370										357 371									
372 373										374 374										375 375										376 376										377 377										378 378										379 379										380 380									
381 381										382 382										383 383										384 384										385 385										386 386										387 387										388 388									
389 389										390 390										391 391										392 392										393 393										394 394										395 395										396 396									
397 397										398 398										399 399										400 400										401 401										402 402										403 403										404 404									
405 405										406 406										407 407										408 408										409 409										410 410										411 411										412 412									
413 413										414 414										415 415										416 416										417 417										418 418										419 419										420 420									
421 421										422 422										423 423										424 424										425 425										426 426										427 427										428 428									
429 429										430 430										431 431										432 432										433 433										434 434										435 435										436 436									
437 437										438 438										439 439										440 440										441 441										442 442										443 443										444 444									
445 445										446 446										447 447										448 448										449 449										450 450										451 451										452 452									
453 453										454 454										455 455										456 456										457 457										458 458										459 459										460 460									
461 461										462 462										463 463										464 464										465 465										466 466										467 467										468 468									
469 469										470 470										471 471										472 472										473 473										474 474										475 475										476 476									
477 477										478 478										479 479										480 480										481 481										482 482										483 483										484 484									
485 485										486 486										487 487										488 488										489 489										490 490										491 491										492 492									
493 493										494 494										495 495										496 496										497 497										498 498										499 499										500 500									
501 501										502 502										503 503										504 504										505 505										506 506										507 507										508 508									
509 509										510 510										511 511										512 512										513 513										514 514										515 515										516 516									
517 517										518 518										519 519										520 520										521 521										522 522										523 523										524 524									
525 525										526 526										527 527										528 528										529 529										530 530										531 531										532 532									
533 533										534 534										535 535										536 536										537 537										538 538										539 539										540 540									
541 541										542 542										543 543										544 544										545 545										546 546										547 547										548 548									
549 549										550 550										551 551										552 552										553 553										554 554										555 555										556 556									
557 557										558 558										559 559										560 560										561 561										562 562										563 563										564 564									
565 565										566 566										567 567										568 568										569 569										570 570										571 571										572 572									
573 573										574 574										575 575										576 576										577 577										578 578										579 579										580 580									
581 581										582 582										583 583										584 584										585 585										586 586										587 587										588 588									
589 589										590 590										591 591										592 592										593 593										594 594										595 595										596 596									
597 597										598 598										599 599										600 600										601 601										602 602										603 603										604 604									
605 605										606 606										607 607										608 608										609 609										610 610										611 611										612 612									
613 613										614 614										615 615										616 616										617 617										618 618										619 619										620 620									
621 621										622 622										623 623										624 624										625 625										626 626										627 627										628 628									
629 629										630 630										631 631										632 632										633 633										634 634										635 635										636 636									
637 637										638 638										639 639										640 640										641 641										642 642										643 643										644 644									
645 645										646 646										647 647										648 648										649 649										650 650										651 651										652 652									
653 653										654 654										655 655										656 656										657 657										658 658										659 659										660 660									
661 661										662 662										663 663										664 664										665 665										666 666										667 667										668 668									
669 669										670 670										671 671										672 672										673 673										674 674										675 675										676 676									
677 677										678 678										679 679										680 680										681 681										682 682										683 683										684 684									
685 685										686 686										687 687										688 688										689 689										690 690										691 691										692 692									
693 693										694 694										695 695										696 696										697 697										698 698										699 699										700 700									
701 701										702 702										703 703										704 704										705 705										706 706										707 707										708 708									
709 709										710 710										711 711										712 712										713 713										714 714										715 715										716 716									
717 717										718 718										719 719										720 720										721 721										722 722										723 723										724 724									
725 725										726 726										727 727										728 728										729 729										730 730										731 731										732 732									
733 733										734 734										735 735										736 736										737 737										738 738										739 739										740 740									
741 741										742 742										743 743										744 744										745 745										746 746										747 747										748 748									
749 749										750 750										751 751										752 752										753 753										754 754										755 755										756 756									
757 757										758 758										759 759										760 760										761 761										762 762										763 763										764 764									
765 765										766 766										767 767										768 768										769 769										770 770										771 771										772 772									
773 773										774 774										775 775										776 776										777 777										778 778										779 779										780 780									
781 781										782 782										783 783										784 784										785 785										786 786										787 787										788 788									
789 789										790 790										791 791										792 792										793 793										794 794										795 795										796 796									
797 797										798 798										799 799										800 800										801 801										802 802										803 803										804 804									
805 805										806 806										807 807										808 808										809 809										810 810										811 811										812 812									
813 813										814 814										815 815										816 816										817 817										818 818										819 819										820 820									
821 821										822 822										823 823										824 824										825 825										826 826										827 827										828 828									
829 829										830 830										831 831										832 832										833 833										834 834										835 835										836 836									
837 837										838 838										839 839										840 840										841 841										842 842										843 843										844 844									
845 845										846 846										847 847										848 848										849 849										850 850										851 851										852 852									
853 853										854 854										855 855										856 856										857 857										858 858										859 859										860 860									
861 861										862 862										863 863										864 864										865 865										866 866										867 867										868 868									
869 869										870 870										871 871										872 872										873 873										874 874										875 875										876 876									
877 877										878 878										879 879										880 880										881 881										882 882										883 883										884 884									
885 885										886 886										887 887										888 888										889 889										890 890										891 891										892 892									
893 893										894 894										895 895										896 896										897 897										898 898										899 899										900 900									
901 901										902 902										903 903										904 904										905 905										906 906										907 907										908 908									
909 909										910 910										911 911										912 912										913 913										914 914										915 915										916 916									
917 917										918 918										919 919										920 920										921 921										922 922																													

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ιωάννης Δ. Καραγιάννης “Φ.Π.Α.- Δηλώσεις στην πράξη”, Θεσσαλονίκη 2013
- Κριαράς Ευστάθιος “Λογιστική – Καστολόγηση και Φορολογία Εργασιών Τέλους Χρήσης – Β’ Έκδοση” 2014
- Παπαδέας Παναγιώτης “Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό Επίπεδο” 2015
- Αντώνης Κ. Πλουμάκης “Φ.Π.Α. – Ανάλυση διατάξεων κατ’ άρθρο – Ενημέρωση μέχρι και το Ν. 4281/2014” Αθήνα 2014
- Άννα Β. Ρουσάκη “Φ.Π.Α. 2008 Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” Αθήνα 2008
- Αριστείδης Φλώρος “Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.” Αθήνα 2012

Πηγές μέσω διαδικτύου:

- Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος, (2014, 16 Απριλίου), «Αγρότες - Οδηγός φορολογίας - Φ.Π.Α. - Μετά τις τροποποιήσεις του ν. 4254/2014», <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18611> (Πρόσβαση: 12/3/2016)
- <https://eurostat.statistics.gr> ,(2016, 28 Ιανουαρίου), «Κατώφλια 2016», <https://eurostat.statistics.gr/intrastat/announcement.aspx?id=69> , (Πρόσβαση: 5/3/2016)
- [www.ec.europa.eu](http://ec.europa.eu) , (2016, Ιανουάριος), «VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2016», http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (Πρόσβαση: 21/3/2016)
- www.taxheaven.gr , (2015, 8 Απριλίου), «ΠΟΛ.1082/6.4.2015 Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS)», <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20669> (Πρόσβαση: 2/3/2016)
- www.taxheaven.gr ,(2016, 2 Απριλίου), «Υπερψηφίστηκε το νομοσχέδιο για το Προσφυγικό και τις αλλαγές στο ΦΠΑ», <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/28520> ,(Πρόσβαση: 2/4/2016)
- www.taxpress.gr , (2015, 14 Ιουλίου), «Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές», <http://taxpress.gr/archives/30970>, (Πρόσβαση: 5/3/2016)
- www.tovima.gr ,(2015, 17 Μαΐου) «IOBE: Στην Ελλάδα «χάνεται» το 30% από τις εισπράξεις ΦΠΑ», <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=704874> (Πρόσβαση: 31/3/2016).