



**Α.Ε.Ι ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
"ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ Φ.Π.Α."**



**ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ – ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΝΤΟΚΟΡΟΣ
Α.Μ. : 15006
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΟΥΜΑΣ ΣΠΥΡΙΔΩΝ
ΑΘΗΝΑ 2016**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία έχει ως στόχο την παρουσίαση των χαρακτηριστικών της εφαρμογής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην ελληνική κοινωνία, καθώς και την ανάδειξη των ειδικών θεμάτων που προκύπτουν από αυτή σύμφωνα με τις πρόσφατες τροποποιήσεις που καταχωρίστηκαν στον αρχικό νόμο (2859/2000) και έλαβαν χώρα τον Ιούλιο του 2015 με τον νόμο 4334. Οι επείγουσες αυτές αλλαγές πραγματοποιήθηκαν με απώτερο σκοπό η Ελλάδα να έρθει σε συμφωνία με τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης για να δανειστεί, όπως επίσης και για να μπορέσει το κράτος να εξασφαλίσει περισσότερα έσοδα για την αντιμετώπιση της δύσκολης κατάστασης στην οποία έχει περιέλθει τα τελευταία χρόνια.

ABSTRACT

This thesis aims at showing the characteristics of the application of Value Added Tax in Greek society and the emergence of the specific issues arising from this in accordance with the recent amendments recorded in the original act (2859/2000) and took place in July 2015 by law 4334. These urgent changes were made with a view to Greece to come to an agreement with the European Support Mechanism to borrow, as well as to enable the state to ensure more revenue to address the difficult situation which has fallen in recent years.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Δήλωση Φ.Π.Α., Απαλλαγή Φ.Π.Α., Έκπτωση Φ.Π.Α., Συντελεστές Φ.Π.Α..

KEY WORDS

Value Added Tax, V.A.T. return, V.A.T. exemption, V.A.T. Discount, V.A.T. rates.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη

Abstract

Λέξεις κλειδιά

Key words

Εισαγωγή

Κεφάλαιο 1ο: Ιστορική αναδρομή του Φ.Π.Α. Σε Ε.Ε. Και Ελλάδα

1.1. Η εμφάνιση του Φ.Π.Α. στην Ε.Ε.

1.2. Η καθιέρωση του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

Κεφάλαιο 2ο: Γενικά για τον Φ.Π.Α.

2.1 Ορισμός του Φόρου Προστιθέμενης αξίας

2.2. Εισροές-Εκροές

2.3. Ποιές συναλλαγές συνδέονται με Φ.Π.Α.

2.4. Ποιοι υπάγονται σε Φ.Π.Α.

2.5. Που εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α.

Κεφάλαιο 3ο: Πεδίο Εφαρμογής του Φ.Π.Α.

3.1. Επιβολή του φόρου

3.2. Αντικείμενο του φόρου

3.3. Υποκείμενοι στο φόρο

3.4. Οικονομική δραστηριότητα

Κεφάλαιο 4ο: Υπόχρεοι στον Φόρο και Υποχρεώσεις τους

4.1. Υπόχρεοι στο Φόρο

4.2. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

4.3. Υποχρεώσεις

4.4. Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

4.5. Δηλώσεις Intrastat

4.6. Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων

αγαθών

Κεφάλαιο 5ο : Φορολογητέες Πράξεις

- 5.1. Παράδοση αγαθών και πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών
- 5.2. Παράδοση ακινήτων
- 5.3. Παροχή υπηρεσιών και πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών
- 5.4. Εισαγωγή αγαθών
- 5.5. Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών
- 5.6. Εγγραφή στο σύστημα V.I.E.S.

Κεφάλαιο 6ο: Τόπος πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων

- 6.1. Τόπος παράδοσης αγαθών
- 6.2. Τόπος παροχής υπηρεσιών
- 6.3. Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών

Κεφάλαιο 7ο : Συντελεστές Φ.Π.Α. Και Υπολογισμός του Φόρου

- 7.1. Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου
- 7.2. Ο Φ.Π.Α. Στα Νησιά

Κεφάλαιο 8ο: Απαλλαγές από το Φόρο

- 8.1. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας
- 8.2. Απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών
- 8.3. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών
- 8.4. Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών
- 8.5. Ειδικές Απαλλαγές
- 8.6. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

8.7. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Κεφάλαιο 9ο: Έκπτωση - Επιστροφή Φόρου

9.1. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

9.2. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου (pro rata)

9.3. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

9.4. Διακανονισμός εκπτώσεων

9.5. Επιστροφή του φόρου

Κεφάλαιο 10ο: Ειδικά Καθεστάτα

10.1. Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

10.2. Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

10.3. Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής

10.4. Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου

10.5. Ειδικό καθεστώς αγροτών.

10.6. Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

10.7. Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών

10.8. Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

10.9. Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

10.10. Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού

Κεφάλαιο 11ο Συμπεράσματα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος που επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Στην Ελλάδα καθιερώθηκε το 1986 με το νόμο 1642, προς αντικατάσταση άλλων έμμεσων φόρων (Φόρος Κύκλου Εργασιών, φόροι πολυτελείας, χαρτόσημο κ.λπ.) Η εισαγωγή του ΦΠΑ 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.

Η πτυχιακή αυτή εργασία έχει ως αντικείμενο μελέτης την εφαρμογή του Φ.Π.Α. και τα ειδικά θέματα που προκύπτουν από αυτή.

Η δομή της εργασίας περιλαμβάνει έντεκα κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφεται, μέσω μιας ιστορικής αναδρομής, πως έγινε η εμφάνιση του Φ.Π.Α. στην Ε.Ε. καθώς και με ποιό τρόπο πραγματοποιήθηκε η καθιέρωση του στην Ελλάδα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται αναφορά γενικά για τον Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα αποτελείται από τον ορισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας, τις εισροές – εκροές, τις συναλλαγές που συνδέονται με τον Φ.Π.Α., ποιοί υπάγονται στον Φ.Π.Α. και που εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α..

Στο τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνεται το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α.. Στα άρθρα αυτά γίνεται λόγος για την επιβολή του φόρου, για το αντικείμενο του φόρου, τους υποκείμενους στο φόρο και για την οικονομική δραστηριότητα.

Το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στους υπόχρεους στο φόρο καθώς και στις υποχρεώσεις τους. Επίσης, εμπεριέχει πληροφορίες για τις δηλώσεις και συναφείς υποχρεώσεις των υπόχρεων στο φόρο, για τις δηλώσεις Intrastat και λεπτομέρειες για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών

Στο πέμπτο κεφάλαιο προσδιορίζονται συγκεκριμένα οι φορολογητέες πράξεις. Σε αυτές περιλαμβάνονται η παράδοση αγαθών και οι πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών, η παράδοση ακινήτων, η παροχή υπηρεσιών και οι πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή αγαθών, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και οι πράξεις θεωρούμενες ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό παρατίθενται κάποιες πληροφορίες για το πως γίνεται η εγγραφή στο σύστημα V.I.E.S..

Στο έκτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο τόπο πραγματοποίησης των φορολογητέων πράξεων, δηλαδή στον τόπο παράδοσης των αγαθών, στον τόπο παροχής υπηρεσιών και στον τόπο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

Στο έβδομο κεφάλαιο παραδίδονται στοιχεία για τους συντελεστές Φ.Π.Α, για το πως

γίνεται ο υπολογισμός του φόρου καθώς και για τους συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν στα νησιά.

Στο όγδοο κεφάλαιο παραθέτονται οι μορφές απαλλαγής από το φόρο, οι οποίες είναι συνοπτικά, οι απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας, οι απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών, οι απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών, οι απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών, οι ειδικές απαλλαγές, οι απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος και οι απαλλαγές στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Στο ένατο κεφάλαιο γίνεται λόγος για το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (pro rata), για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, για τον διακανονισμό εκπτώσεων και τέλος για την επιστροφή του φόρου.

Στο δέκατο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα ειδικά καθεστάτα του νόμου, όπως είναι το Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, το Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών, το Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, το Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, το Ειδικό καθεστώς αγροτών, το Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών, το Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών, το Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, το Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία και το Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού. Τέλος το ενδέκατο κεφάλαιο περιλαμβάνει τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του νόμου.

1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΕ Ε.Ε. ΚΑΙ ΕΛΛΑΔΑ

1.1. Η εμφάνιση του Φ.Π.Α. στην Ε.Ε.

Η Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) δημιούργησε το έτος 1957 μια ειδική επιτροπή φορολογικής εναρμόνισης με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark. Σκοπός της επιτροπής ήταν να εξετάσει κατά ποιο τρόπο θα μπορούσαν να εναρμονιστούν οι φόροι επί του κύκλου εργασιών. Η Επιτροπή υπό τον καθηγητή Neumark μετά από πολλές συζητήσεις πρότεινε την κατάργηση όλων των εφαρμοζομένων εσωτερικών (εθνικών) σωρευτικών φόρων κύκλου εργασιών και την αντικατάστασή τους με ένα μόνο φόρο, τον Φ.Π.Α., που εφάρμοζε επιτυχώς εκείνη την εποχή η Γαλλία σε κάθε στάδιο συναλλαγής πάνω στη προστιθέμενη αξία. Έτσι, οι σωρευτικοί φόροι επί του κύκλου εργασιών, οι οποίοι δεν εξασφάλιζαν τη φορολογική ουδετερότητα, αντικαταστάθηκαν από ένα σύγχρονο φόρο επί του κύκλου εργασιών, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και οι δομές αυτού του φόρου εναρμονίστηκαν σε όλα τα κράτη μέλη, παλαιά και νέα.

Ο Φ.Π.Α καθιερώθηκε τελικά ως κοινό σύστημα φόρου κύκλου εργασιών στα κράτη-μέλη 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. Οι δύο αυτές οδηγίες καθιέρωσαν και τις αρχές του Φ.Π.Α. (αντικείμενα-πράξεις, υπόχρεους, συντελεστές, βεβαιώσεις κλπ.). Μέχρι το έτος 1973 είχε ολοκληρωθεί, βάσει των παραπάνω, η εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Αργότερα, στις 11 Μαΐου 1977 εκδόθηκε η 6η οδηγία 77/388/ΕΟΚ η οποία συμπλήρωσε και ολοκλήρωσε κενά πρακτικής εφαρμογής των δύο προηγούμενων επεκτείνοντας τον Φ.Π.Α μέχρι και το λιανικό εμπόριο. Η οδηγία αυτή έπρεπε να τεθεί σε ισχύ από 1 Ιανουαρίου του έτους 1978. Όμως, από τα κράτη μέλη μόνο το Βέλγιο και η Αγγλία είχαν συμμορφωθεί. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα το Συμβούλιο των Υπουργών να εκδώσει την 7η οδηγία 78/558/ΕΟΚ με την οποία παρέτεινε την προθεσμία εφαρμογής για ένα χρόνο ακόμη. Τελικά οι τελευταίες χώρες - μέλη, η Γερμανία και το Λουξεμβούργο εφάρμοσαν τον Φ.Π.Α στις 1 Ιανουαρίου του έτους 1980. Τέλος, υπογραμμίζεται ότι το σύστημα έμμεσης φορολογίας του φόρου προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζεται με γενικούς κανόνες σε όλες τις χώρες της Ε.Ε. Ωστόσο, υπάρχουν ειδικές διατάξεις κατά περίπτωση, αναλόγως με τις

συνθήκες της οικονομίας κάθε χώρας¹.

1.2. Η καθιέρωση του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα

Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στην χώρα μας άργησε αρκετά. Οι κυβερνήσεις μετά την πλήρη ένταξη της Ελλάδας στην τότε ΕΟΚ (1981), ζητούσαν και ελάμβαναν συνεχώς παρατάσεις, με το αιτιολογικό της δυσκολίας προσαρμογής από το ένα σύστημα στο άλλο. Ο << κλήρος >> έπεσε στον τότε υπουργό Οικονομικών Δημήτρη Τσοβόλα, ο οποίος είχε την ευθύνη συγκρότησης και παρουσίασης (και όχι μόνο) του νόμου για τον ΦΠΑ στη Βουλή. Ο νόμος δημοσιεύεται στο ΦΕΚ την 21η Αυγούστου 1986, με εφαρμογή από 1/1/1987 και 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. Οι πρώτοι που πλήρωσαν τον φόρο, ήταν οι πελάτες των κέντρων διασκέδασης όπου γιόρτασαν το πρωτοχρονιάτικο ρεβεγιόν, πληρώνοντας μάλιστα το διπλάσιο 36 %, λόγω της διπλάσιας τιμής (table d'hote) που είχε καθιερωθεί στα κέντρα διασκέδασης κατά την εορταστική περίοδο.

Σήμερα ο Φ.Π.Α. ορίζεται από το νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια, εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους². Δηλαδή, κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που λαμβάνει χώρα μέσα στη περιοχή αυτή και των υπαγομένων σε αυτή δεν φορολογείται. Επίσης κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που γίνεται από το λοιπό ελληνικό εθνικό χώρο (ελληνική επικράτεια) στη περιοχή του Αγίου Όρους έχει κριθεί ως << οιονεί εξαγωγή >> και δεν φορολογείται, ενώ αντίθετα η κατ' αντίστροφη κατεύθυνση των παραπάνω θεωρείται << οιονεί εισαγωγή >> και φορολογείται.

Εφεξής, όλες οι αλλαγές και προσαρμογές που γίνονται στο νομοθετικό πλαίσιο του έμμεσου αυτού φόρου (με ποιό πρόσφατες εκείνες του Ν.4334/2015) καταχωρίζονται στον ως άνω νόμο. Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. αποτελεί την σημαντικότερη πηγή εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού³.

¹ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 1.

² Η εξαίρεση αυτή έχει γίνει για λόγους πνευματικούς και θρησκευτικούς και καλύπτεται με ειδική διάταξη που φέρεται καταχωρημένη στην πράξη προσχώρησης της Ελλάδας στην Ε.Ε.

³ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 1.

2. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΝ Φ.Π.Α.

2.1 Ορισμός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (αρκτικόλεξο Φ.Π.Α.) είναι ένας έμμεσος φόρος κατανάλωσης και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με αυτόν τον τρόπο κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται κατ' αποτέλεσμα μόνο ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους. Γι' αυτό ονομάζεται και φόρος προστιθέμενης αξίας, με το οποίο το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή⁴.

Για παράδειγμα⁵, για την παραγωγή ενός επίπλου που θα διατεθεί στην κατανάλωση έχει προηγηθεί η παραγωγή ξυλείας, υφάσματος και λοιπών βοηθητικών υλικών τα οποία αγοράζονται από τον επιπλοποιό. Αυτός χρησιμοποιεί την προσωπική του εργασία ή την εργασία του προσωπικού που απασχολεί, χρησιμοποιεί τα μηχανήματα που κατέχει, χρησιμοποιεί ηλεκτρική ενέργεια για τη λειτουργία των μηχανημάτων αλλά επίσης χρησιμοποιεί και εργασία ή υλικά που δεν συμμετέχουν άμεσα στην παραγωγή του προϊόντος αλλά συνεισφέρουν στην παράδοση του επίπλου στον τελικό καταναλωτή, όπως είναι η εργασία των πωλήσεων, του λογιστηρίου κ.λπ. Η διαδικασία αυτή έχει ως αποτέλεσμα στην αρχική αξία των υλικών που αγοράστηκαν, να προστίθεται η αξία της επεξεργασίας που υπέστησαν ώστε να λάβουν την τελική τους μορφή. Έτσι, επί της προστιθέμενης αυτής αξίας η οποία δημιουργείται από κάθε ενδιάμεσο επιτηδευματία, επιβάλλεται φόρος προστιθέμενης αξίας.

2.2. Εισροές-Εκροές

Γενικώς, ως προς τον Φ.Π.Α. και για τον υποκείμενο σε αυτόν, οι διενεργούμενες πράξεις κατατάσσονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

⁴ Πηγή: <https://el.wikipedia.org>

⁵ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 139.

- τις εισροές και
- τις εκροές

Εισροή ονομάζουμε οποιαδήποτε απόκτηση ή αγορά αγαθού, η λήψη υπηρεσίας, η οποία αποδεικνύεται με την ύπαρξη νόμιμου τιμολογίου, ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου. Επί των αποδεικτικών αυτών στοιχείων της συναλλαγής (δηλαδή των παραστατικών), εμφανίζεται τόσο η αξία του αγαθού, ή της υπηρεσίας, όσο και το ποσό του φόρου (βάσει του εφαρμοζόμενου, κατά περίπτωση, συντελεστή) με τον οποίο νόμιμα οι αξίες αυτές, επιβαρύνθηκαν.

Εκροή ονομάζουμε οποιαδήποτε παράδοση, ή πώληση αγαθού, ή παροχή υπηρεσίας, που σε κάθε περίπτωση, συνοδεύεται από την έκδοση του αντίστοιχου νόμιμου παραστατικού (τιμολόγιο, κ.λπ.). Πρόκειται δηλαδή για τις πράξεις που δημιουργούν έσοδα στην επιχείρηση.

Συνεπώς, σε μια συναλλαγή – οικονομική πράξη, π.χ. σε μια πώληση εμπορευμάτων μεταξύ των υπόχρεων συναλλαγών, έχουμε εισροή για τον αγοραστή – υπόχρεο και αντίστοιχα εκροή, για τον πωλητή – υπόχρεο.

Ο μεν αγοραστής θα καταχωρίσει στα λογιστικά του βιβλία διακεκριμένα, σε διαφορετικούς λογαριασμούς, την αξία της αγοράς των εμπορευμάτων και το ποσό του φόρου, που αναγράφονται στο τιμολόγιο (διαχωρισμός αξίας αγοράς και φόρου), ο δε πωλητής, κατά την ίδια έννοια, θα καταχωρίσει την αξία της πώλησης των εμπορευμάτων, χωρίς τον Φ.Π.Α. το ποσό του οποίου θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου. Για τον αγοραστή το ποσό του φόρου συνιστά, κάτω από προϋποθέσεις, απαίτηση κατά του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ για τον πωλητή το ποσό αυτό έχει τα χαρακτηριστικά της υποχρέωσης (οφειλής) προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Από τα ανώτερο προκύπτει ότι η επιχείρηση και γενικώς ο υπόχρεος συναλλαγών που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τις συναλλαγές του, ή οικονομικές πράξεις, θα πρέπει να διαχειρίζεται τα ποσά του φόρου, σε σχέση με τις εκροές και τις εισροές, ώστε να υπολογίζει το τελικό ποσό που περιοδικά οφείλει να αποδίδει στο κράτος.

2.3. Ποιες συναλλαγές συνδέονται με Φ.Π.Α.

Οι συναλλαγές οι οποίες συνδέονται με Φ.Π.Α. είναι οι εξής⁶:

- Οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από επαγγελματίες στο εσωτερικό της χώρας.
- Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών από χώρες – μέλη της Ε.Ε. (ενδοκοινοτική απόκτηση).
- Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών από χώρες μη μέλη της Ε.Ε. (εισαγωγές).

2.4. Ποιοι υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Στο Φ.Π.Α. υπάγονται όσοι⁷:

- Πραγματοποιούν τις προαναφερθείσες πωλήσεις / αγορές.
- Πραγματοποιούν περιστασιακά πώληση μεταφορικού μέσου σε χώρα – μέλος της Ε.Ε.
- Πραγματοποιούν ευκαιριακά πώληση ακινήτου πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό.
- Ορίζονται ως << φορολογικοί αντιπρόσωποι >> από επαγγελματία εγκατεστημένο εκτός της χώρας.
- Αναφέρονται σε παραστατικά πωλήσεων που περιέχουν Φ.Π.Α.

2.5. Που εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α.

Ως ενιαίος ευρωπαϊκός έμμεσος φόρος εφαρμόζεται εντός των χωρών – μελών της Ε.Ε. Υπάρχουν, όμως, εξαιρέσεις όπου δεν εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α. τόσο σε τμήματα που ανήκουν στο τελωνιακό έδαφος της Ε.Ε. (το Άγιο Όρος και τα Μετόχια του εκτός Αγίου Όρους, τα Κανάρια, οι υπερπόντιες γαλλικές κτήσεις, τα νησιά Aland, οι αγγλονορμαδικές νήσοι), όσο και σε τμήματα που δεν ανήκουν (νήσος Ελιγολάνδη, Λιβίνιο, περιοχή του Μπύζιγκεν, Θέουτα, Μελίλια, Καμπιόνε ντ' Ιτάλια και τα ιταλικά ύδατα τις λίμνης Λουγκάνο). Ακόμη, υπάρχουν τμήματα που χαρακτηρίζονται ως τρίτα εδάφη (το τμήμα της Κύπρου που δεν ελέγχει η Κυπριακή Δημοκρατία και το Γιβραλτάρ) και δεν εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α., ενώ αυτός ο χαρακτηρισμός δεν ισχύει για το Μονακό, τη νήσο Μαν και το Ακρωτήριο και τη

⁶ Πηγή: Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας, (2015), **Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό Επίπεδο**, σελ. 17.

⁷ Πηγή: Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας, (2015), **Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό Επίπεδο**, σελ. 17.

Δεκέλεια, όπου εφαρμόζεται ο Φ.Π.Α.

Ως τόπος της προαναφερθείσας εφαρμογής Φ.Π.Α., θεωρείται εκείνος που πραγματοποιείται η επαγγελματική συναλλαγή της πώλησης / αγοράς (ενδοκοινοτικής απόκτησης – εισαγωγής) όταν τα αγαθά δεν αποστέλλονται ή δεν μεταφέρονται.

Σε διαφορετική περίπτωση, θεωρείται ο τόπος αποστολής αγαθών σε ιδιώτες ή ο τόπος αναχώρησης του μεταφορικού μέσου που πουλάει αγαθά στους επιβάτες του⁸.

3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

3.1. Επιβολή του Φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου 2859 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

3.2. Αντικείμενο του Φόρου

Κατά το άρθρο 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) 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

⁸ Πηγή: Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας, (2015), **Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό Επίπεδο**, σελ. 17.

φόρο εγκαταστημένος 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 13⁹.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 1.

Παρατηρήσεις - Παραδείγματα:

Από το κείμενο του νόμου, προκύπτει ότι ως φορολογητέες πράξεις θεωρούνται οι συναλλαγές που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας και όχι οποιεσδήποτε πράξεις που γίνονται ευκαιριακά από μη υποκείμενους στο φόρο (ιδιώτες), ή από υποκείμενους στο φόρο που δεν ενεργούν με την ιδιότητα τους αυτή.

Έτσι, για παράδειγμα η πώληση από ιδιώτη ενός παλαιού επίπλου σε έμπορο μεταχειρισμένων επίπλων στο Μοναστηράκι δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α., γιατί ο ιδιώτης δεν είναι υποκείμενος στο φόρο. Η πώληση όμως του ίδιου πράγματος από τον αγοραστή – έμπορο θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., αφού αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο και ενεργεί την πώληση αυτή στο πλαίσιο άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Το ίδιο ισχύει και για την πώληση από ιδιώτη καινούργιων πραγμάτων, αρκεί η πώληση αυτή να γίνεται ευκαιριακά και όχι κατά σύστημα. Η διενέργεια πράξεων ή συναλλαγών κατά σύστημα οδηγεί στην υποχρέωση έναρξης εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σε ότι αφορά την εισαγωγή αγαθών, φορολογείται σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι, ή αν αυτός ενεργεί κατά την εισαγωγή μέσα στο πλαίσιο άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας του. Έτσι, η εισαγωγή αγαθών θα φορολογηθεί και όταν ακόμα ο εισαγωγέας είναι πρόσωπο που δεν ασκεί καμία οικονομική δραστηριότητα, είναι δηλαδή ιδιώτης.

⁹ Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ) του άρθρου 2, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 18 του ν. 3312/2005 και ισχύει από 1/1/2005.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υφίσταται όταν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1281/1992. Επίσης, ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται η απόκτηση αγαθών που μεταφέρονται από άλλο κράτος – μέλος στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά αυτά υπάγονται σε φόρο κατανάλωσης και ο αγοραστής είναι πρόσωπο, το οποίο καλύπτεται από τις διατάξεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 11.

Για παράδειγμα, Ελληνική εταιρεία αγοράζει προϊόντα από Γερμανική εταιρεία, τα οποία αποστέλλονται από τη Γερμανία. Η συναλλαγή αυτή είναι ενδοκοινοτική απόκτηση.

Αντίθετα, εάν η ίδια εταιρεία πραγματοποιήσει αγορά προϊόντων από τη Γερμανική εταιρεία με την έννοια ότι η τελευταία τιμολογεί την συναλλαγή αλλά αυτά αποστέλλονται από άλλη εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα, συνεργάτη της Γερμανικής εταιρείας. Σε αυτή τη περίπτωση δεν υπάρχει ενδοκοινοτική συναλλαγή, καθώς τα αγαθά δεν μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος – μέλος¹⁰.

3.3 Υποκείμενοι στο Φόρο

Όπως αναφέρει το άρθρο 3 στο φόρο υπάγονται:

α) κάθε 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,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος – μέλος.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α¹¹.

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της,

¹⁰ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχαηλινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 141 – 144.

¹¹ Η περίπτωση γ) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 3, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 1 της πρώτης παραγράφου του ν. 3427/2005.

για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους¹².

Επιπλέον, το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι 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. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες. Σημειώνεται ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

Παρατηρήσεις - Παραδείγματα:

Στο άρθρο 2 του κώδικα Φ.Π.Α. προσδιορίζεται, όπως ήδη αναλύθηκε, το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή οι πράξεις οι οποίες βρίσκονται εντός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α. Εκτός όμως από το αντικείμενο, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί και το υποκείμενο του φόρου, δηλαδή τα πρόσωπα των οποίων η οικονομική δραστηριότητα υπάγεται στον φόρο αυτό. Το ζήτημα αυτό διευκρινίζεται στο άρθρο 3 του νόμου.

Για παράδειγμα, ιδιωτικός υπάλληλος που κατασκευάζει ευκαιριακά οικοδομή έξι διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει τα τρία για την οικογένειά του και άλλα τρία για να τα εμπορευτεί, επιλέγει την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α., συνεπώς θα πρέπει να υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας, για να δηλώσει την δραστηριότητα του ως κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο, προκειμένου να έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για τα διαμερίσματα που πρόκειται να εμπορευτεί.

Επίσης, ιατρός που αποφασίζει ομοίως, όπως στο προηγούμενο παράδειγμα, να κατασκευάσει οικοδομή και επιλέγει την υπαγωγή του στον Φ.Π.Α. θα υποβάλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα του ως κατασκευαστή ακινήτων και την υπαγωγή του για αυτήν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Ακόμα, υποκείμενες στο φόρο είναι και οι κοινοπραξίες που κατασκευάζουν ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και οι κοινωνίες που κατασκευάζουν ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις

¹²Η περίπτωση δ) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 3, τέθηκε όπως προστέθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 21 του ν. 3610/2007 και ισχύει για πράξεις που διενεργήθηκαν από 1/1/2006 και μετά, σύμφωνα με την τρίτη περίπτωση του άρθρου 27 του ίδιου νόμου.

που διενεργούνται από τα μέλη τους. Η περίπτωση αυτή προστέθηκε στον κώδικα Φ.Π.Α. με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 21 του ν. 3610/22.11.2007¹³.

3.4. Οικονομική Δραστηριότητα

Οικονομική δραστηριότητα θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

Επίσης, οικονομική δραστηριότητα ασκεί η κοινωνία επί ακινήτου που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση στο κοινόκτητο οικόπεδο ή αγροτεμάχιο εφόσον:

- ⓐ οι κοινωνοί διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση,
- ⓑ κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,
- ⓒ όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνών διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 για τη δραστηριότητά τους αυτή.

Τα αναφερόμενα στις δύο τελευταίες περιπτώσεις δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιονδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1/1/2006, ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται 1/1/2006 και μετά εφόσον προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή¹⁴.

¹³ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 144 – 148.

¹⁴ Η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 4, τέθηκε όπως προστέθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 3697/2008 και ισχύει από 1/1/2007, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου και νόμου.

4. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

4.1. Υπόχρεοι στο Φόρο

Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 35 του αναφέρει ότι για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) 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. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος¹⁵.

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους -μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε), στ) και η) και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο,

γ) 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, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε), στ) και η),

δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, 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,

ε) 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

¹⁵ Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α', τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β.1. του άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 07/04/2014, σύμφωνα με το άρθρο τέταρτο του ίδιου νόμου.

στον φόρο,

στ) 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, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ) και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος,

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα,

4.2 Υποχρεώσεις των Υποκείμενων στον Φόρο

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 36, ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών.

β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει κ.λπ.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι

μεταβολές αυτές,

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης 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.

δ) ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή την παύση παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας,

ε) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή παύση λήψης υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης είναι το εσωτερικό της χώρας¹⁶.

Η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 36 του ν. 2859 αναφέρει ότι σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

α) Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.

β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυση τους.

γ) Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται Α.Φ.Μ. που παραμένει ο ίδιος για την

¹⁶ Οι περιπτώσεις δ) και ε) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 36, τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την περίπτωση α' της παραγράφου 7 του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύουν από 1/1/2010, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και νόμου.

επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης¹⁷.

Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) 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.

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

- Ειδική δήλωση Φ.Π.Α.
- Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.
- Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε.
- 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 πράξεις της πρώτης παραγράφου και της περίπτωσης α) της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 6.

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 εγκατεστημένος 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 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

¹⁷ Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ) της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 36, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 3453/2006, και ισχύει από 1/1/2006, σύμφωνα με την τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου και νόμου.

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.

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

α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα << EL >> πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα¹⁸,

δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1/1/1996, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους¹⁹.

Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα << EL >> πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

¹⁸ Η περίπτωση γ) της πέμπτης παραγράφου του άρθρου 36, αντικαταστάθηκε με την τέταρτη παράγραφο του άρθρου 11 του ν.3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003.

¹⁹ Η περίπτωση δ) της πέμπτης παραγράφου του άρθρου 36 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την έκτη παράγραφο του άρθρου 62 του ν. 3842/2010 και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2010.

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.

Ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, που λαμβάνει υπηρεσίες από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος, για τις οποίες ο τόπος είναι το εσωτερικό της χώρας και για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, υποχρεούται για τις εν λόγω υπηρεσίες που λαμβάνει:

α) να χρησιμοποιεί τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν από αυτόν,

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα 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 που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν Α.Φ.Μ., όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2,

β) να υποβάλλουν 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 τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 6 του άρθρου 38,

δ) 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,

ε) να υποβάλλουν τον ανακεφαλαιωτικό πίνακα που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 5 και τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση γ) της ίδιας παραγράφου

και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση β) αυτής.

Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου, εκτός αν άλλως ορίζεται σ' αυτό:

α) τα πρόσωπα, τα οποία καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος- μέλος,

β) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41,

γ) τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο,

δ) τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και μόνο για τις πράξεις αυτές.

4.3. Υποχρεώσεις

Ο κύριος, ο νομέας ή ο κάτοχος ακινήτου, για λογαριασμό του οποίου ενεργούνται οι εργασίες που αναφέρονται στην περίπτωση β) της παραγράφου 2 του άρθρου 6, με εξαίρεση τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 και τον κύριο οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, υποχρεούνται:

α) να υποβάλλει στον αρμόδιο για τη φορολογία του εισοδήματος Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., το μήνα Ιανουάριο, δήλωση η οποία να περιλαμβάνει τα στοιχεία κόστους των εργασιών που εκτελέστηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, εφόσον αυτό υπερβαίνει συνολικά το ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, καθώς και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του εργολάβου.

β) να διαφυλάσσει τα πιο πάνω στοιχεία κόστους για μία δεκαετία από την αποπεράτωση του έργου, όταν ισχυρίζεται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν χωρίς τη μεσολάβηση εργολάβου. Τα πιο πάνω πρόσωπα φέρουν το βάρος της απόδειξης αυτού του ισχυρισμού.

Τα πρόσωπα που συντάσσουν τη μελέτη του έργου έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν στην αρμόδια υπηρεσία πολεοδομίας, μαζί με την αίτηση για την έκδοση άδειας εκτέλεσης του έργου, πληροφοριακά στοιχεία για το έργο που θα εκτελεσθεί. Οι υπηρεσίες πολεοδομίας υποχρεούνται, μέσα στο μήνα Ιανουάριο κάθε έτους, να αποστέλλουν στο Κέντρο Πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) τα πιο πάνω

πληροφοριακά στοιχεία, βεβαιώνοντας ότι αυτά είναι ίδια με τα στοιχεία της αντίστοιχης άδειας που εξέδωσαν για το έργο αυτό.

Το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.) υποχρεούται μέσα στο μήνα Φεβρουάριο κάθε έτους, να αποστέλλει στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών (Γ.Γ.Π.Σ.), τα στοιχεία των οικοδομών που δηλώθηκαν ως αποπερατωθείσες κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος, καθώς και τα στοιχεία του κυρίου του έργου και του κατασκευαστή.

4.4. Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

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 υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

Υπόχρεοι στο Φόρο	Φορολογική Περίοδος
Υπόχρεοι οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο.	Ένας ημερολογιακός μήνας
Υπόχρεοι οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία	Ένα ημερολογιακό τρίμηνο
Υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' απόκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α.	Ένα ημερολογιακό εξάμηνο

Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που

ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ:

α) Δήλωση ΦΠΑ δεν υποβάλλουν οι υπόχρεοι που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, από το χρόνο υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολής.

β) 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. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία πρόσθετη εγγύηση.

γ) Εφημεριδοπώλες, η δραστηριότητα των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.δ. 2943/1954 (Α' 181), μπορούν να μην υποβάλουν δηλώσεις ΦΠΑ, εφόσον επιλέξουν τη μη διενέργεια έκπτωσης του φόρου εισροών. Η σχετική δήλωση επιλογής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα ημέρες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την παρέλευση πενταετίας.

δ) Ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λαμβάνουν αγαθά ή υπηρεσίες για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ μόνο για τις φορολογικές περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούν τις ως άνω φορολογητέες πράξεις.

ε) Οποιοδήποτε πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλει στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ειδική δήλωση για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται το αργότερο μέχρι τη 10η του επόμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίο ο φόρος κατέστη απαιτητός και πάντως πριν από την έκδοση άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο εσωτερικό της χώρας από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

Την υποχρέωση αυτή έχουν και τα πρόσωπα, τα οποία στην περίπτωση που αποκτούν

αγαθά, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης σε άλλο κράτος – μέλος.

Προκειμένου περί μεταφορικών μέσων, υπαγόμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η ημερομηνία υποβολής της ειδικής αυτής δήλωσης είναι εκείνη που προβλέπεται για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

στ) Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο υπόχρεος στο φόρο καταθέτει διασάφηση εισαγωγής ή άλλο τελωνειακό παραστατικό έγγραφο στο τελωνείο εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

ζ) Τα πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ, πριν από την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, που προβλέπεται από το άρθρο 34.

ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ:

Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των εκατό (100) ευρώ, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο (2) άτοκες ισόποσες δόσεις. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

4.5. Δηλώσεις Intrastat

Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών υποχρεούνται εφόσον οι ετήσιες συναλλαγές τους υπερβαίνουν το όριο συναλλαγών που αποκαλείται κατώφλι εξομοίωσης, να υποβάλλουν σε μηνιαία βάση και εντός της προθεσμίας υποβολής της περιοδικής δήλωσης και δήλωσης Intrastat.

Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 546/Γ4-51/15.1.2016 έγγραφο της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, τα στατιστικά κατώφλια που ισχύουν από 1/1/2016 έως 31/12/2016, πάνω από τα οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση Intrastat, διαμορφώνονται ως εξής²⁰:

α) 150.000,00 ευρώ για αποκτήσεις και

β) 90.000,00 ευρώ για παραδόσεις.

Επισημαίνεται ότι 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.

Η υποβολή της στατιστικής δήλωση είτε γίνεται ηλεκτρονικά (στο site της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής: <https://eurostat.statistics.gr/intrastat/>) είτε σε Δ.Ο.Υ. πραγματοποιείται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση, ανεξαρτήτως του τελευταίου ψηφίου Α.Φ.Μ.. Η συλλογή, επεξεργασία και αποστολή των στοιχείων στην Ε.Ε. διενεργείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή.

Τα στοιχεία που παρέχονται αφορούν την ποσότητα, το είδος συναλλαγής και την αξία των συναλλαγών (πραγματικών ή στατιστικών) ανά χώρα και κατηγορία προϊόντος, όπως οι κατηγορίες αυτές προσδιορίζονται από την Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία.

4.6. Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών

²⁰ Πηγή: <http://www.e-boss.gr/eboss/business-advice/content/tax.jsp?categoryid=15560&articleid=41845>.

παραδόσεων αγαθών, των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών αναγράφονται, κατά προμηθευτή αγαθών ή τον παρέχοντα υπηρεσίες: η χώρα, τα στοιχεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αντισυμβαλλόμενου καθώς και η φορολογητέα αξία των πράξεων που πραγματοποιούνται, δηλαδή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, των αποκτήσεων από άλλα κράτη μέλη που προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές) και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, μειωμένη με τις χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις και τις επιστροφές του τιμήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Εφόσον ο υποκείμενος διενεργεί << τριγωνική συναλλαγή >> έχει την υποχρέωση υποβολής ενός << ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών >> για την απόκτηση που πραγματοποιεί από κράτος μέλος και που προορίζεται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος και ενός << ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών >> για την οιονεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού που πραγματοποιεί στο άλλο κράτος μέλος.

Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων

Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010. Η υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) για κάθε ημερολογιακή περίοδο. Η υποβολή των διορθωτικών ή εκπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται υποχρεωτικά αποκλειστικά και μόνο σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα. Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISnet) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί θα υποβάλλονται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα. Ως

καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία υποβολής μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

5. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

5.1. Παράδοση Αγαθών και Πράξεις Θεωρούμενες ως Παράδοση Αγαθών

Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 5 αναφέρει, ότι παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, όπως για παράδειγμα καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά²¹.

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

Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

- α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,
- β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

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

²¹Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01/01/2011 σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 40 του ίδιου νόμου.

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.

Επιπρόσθετα, θεωρείται ως παράδοση αγαθών, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της και για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Επίσης, το άρθρο 7 του νόμου 2859 επισημαίνει ότι ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

ⓐ η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

ⓑ η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

ⓒ η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6²²,

ⓓ η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών.

ⓔ η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της

²² Η τρίτη περίπτωση της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 7, η οποία αρχικά είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 1 και την πέμπτη παράγραφο του ν. 3427/2005, αντικαταστάθηκε εκ νέου από το άρθρο 20 και την δεύτερη παράγραφο του ν. 3522/2006 και ισχύει από 1/1/2006, σύμφωνα με το άρθρο 20 της δωδέκατης παραγράφου του παραπάνω νόμου.

επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

Θεωρείται επίσης ως παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος – μέλος. Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

- ⓐ παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους - μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β) της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 13²³,
- ⓑ παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28,
- ⓒ παροχή υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο, που έχουν ως αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες, οι οποίες αφορούν αυτό το αγαθό και πραγματοποιούνται υλικώς στο κράτος – μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού, εφόσον μετά την εκτέλεση των εργασιών τα αγαθά επαναποστέλλονται στον ίδιο υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας²⁴,
- ⓓ προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού στο έδαφος του κράτους-μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας,
- ⓔ προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς

²³ Η πρώτη περίπτωση της τρίτης παραγράφου του άρθρου 7 αντικαταστάθηκε από την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 18 και ν. 3312/2005 και ισχύει από 1/1/2005.

²⁴ Η τρίτη περίπτωση της τρίτης παραγράφου τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 21 του ν. 4141/2013 και ισχύει από 1/1/2013 σύμφωνα με την τρίτη παράγραφο του ίδιου άρθρου και νόμου.

προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

ⓐ παράδοση αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω οποιουδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα, την παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας ή θερμότητας ή ψύχους μέσω των δικτύων θέρμανσης ή ψύξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των δύο πρώτων περιπτώσεων της τρίτης παραγράφου του άρθρου 13²⁵.

Στην περίπτωση που μια από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις παύει να υφίσταται, θεωρείται ότι πραγματοποιείται παράδοση αγαθού κατά το χρόνο που παύει να υφίσταται η εν λόγω προϋπόθεση²⁶.

Παρατηρήσεις - Παραδείγματα:

Απαραίτητη προϋπόθεση για να θεωρηθεί μια παράδοση αγαθών ως φορολογητέα πράξη είναι να πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο και στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας. Για παράδειγμα η πώληση από ατομική επιχείρηση ψυγείου που χρησιμοποιούσε ως πάγιο στοιχείο, υπάγεται στον Φ.Π.Α. αφού το ψυγείο αυτό χρησιμοποιούταν από τον υποκείμενο στο φόρο κατά την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας. Αντίθετα η πώληση από τον ίδιο ατομικό επιχειρηματία, ψυγείου που χρησιμοποιούσε στο σπίτι του για τις προσωπικές του ανάγκες δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αφού δεν αφορά την οικονομική του δραστηριότητα. Εννοείται ότι στο φόρο υπάγονται και τα αγαθά που έχουν κατασκευαστεί ή παραχθεί ή έχουν αγοραστεί από τον υποκείμενο με σκοπό τη μεταπώληση (π.χ. έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, εμπορεύματα κ.λπ.).

Επιπλέον, δεν θεωρείται παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, εφόσον αυτός αποκτά τα αγαθά συνεχίζοντας τις εργασίες του προκατόχου του.

Για παράδειγμα, παράδοση αγαθών δεν θεωρούνται:

- Η απορρόφηση μιας εταιρείας από άλλη. Για την παράδοση όλων των

²⁵ Η έκτη περίπτωση της τρίτης παραγράφου του άρθρου 7 προστέθηκε με το άρθρο 18 και την τρίτη παράγραφο του ν. 3312/2005 και ισχύει από 1/1/2005 και αντικαταστάθηκε από το άρθρο 39 και παράγραφος 2 του ν. 3943/2011 ισχύς από 1/1.2011, σύμφωνα με το άρθρο 40 και παράγραφος 2 του ίδιου νόμου.

²⁶ Όπως το τελευταίο εδάφιο της τρίτης παραγράφου του άρθρου 7 αντικαταστάθηκε από το άρθρο 18 και την τρίτη παράγραφο του ν. 3312/2005, ισχύς από 1.1.2005.

μεταβιβαζόμενων επιμέρους αγαθών δεν οφείλεται Φ.Π.Α.

- Η συγχώνευση εταιρειών σε νέα. Στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται Φ.Π.Α. για την παράδοση των επιμέρους αγαθών, γιατί ο φόρος θα καταβληθεί κατά την παράδοση των αγαθών από τη διάδοχο (συγχωνεύουσα) εταιρεία προς τρίτους.
- Η εισφορά από μία εταιρεία σε μία άλλη αυτοτελούς κλάδου της κ.λπ.

Για να μην θεωρούνται οι περιπτώσεις αυτές παράδοση αγαθών θα πρέπει τόσο τα πρόσωπα που μεταβιβάζουν όσο και τα πρόσωπα που αποκτούν αγαθά, να είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. και να ενεργούν με την ιδιότητα αυτή, Τέλος, θα πρέπει ο αποκτών τα αγαθά να συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του²⁷.

5.2. Παράδοση Ακινήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του νόμου 2859, παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση από περατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- ⓐ ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,
- ⓐ ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση²⁸.

Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

- ⓐ η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος

²⁷ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 162 – 166.

²⁸ Η δεύτερη περίπτωση της πρώτης παραγράφου, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 92 του ν. 4316/2014 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 24/12/2014, σύμφωνα με το άρθρο 128 του ίδιου νόμου.

αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της πρώτης παραγράφου²⁹.

ⓐ η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών. Τονίζεται ότι στις περιπτώσεις της πρώτης παραγράφου και στην πρώτη περίπτωση της δεύτερης παραγράφου, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Τέλος, οι διατάξεις της πρώτης παραγράφου και της πρώτης περίπτωσης της δεύτερης παραγράφου του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. 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 της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

5.3. Παροχή Υπηρεσιών και Πράξεις Θεωρούμενες ως Παροχή Υπηρεσιών

Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- ⓐ μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- ⓑ υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

Επιπλέον, ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

²⁹Η πρώτη περίπτωση της δεύτερης παραγράφου, η οποία είχε αντικατασταθεί με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 20 του ν. 3522/2006 και ίσχυε από 1/1/2006, αντικαταστάθηκε εκ νέου με την εικοστή πρώτη παράγραφο του άρθρου 3 του ν. 4092/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 08/11/2012, σύμφωνα με το άρθρο έβδομο του ίδιου νόμου.

- ⑩ η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,
- ⑩ η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,
- ⑩ η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,
- ⑩ η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης,
- ⑩ οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.
- ⑩ χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,
- ⑩ παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση του,
- ⑩ χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

5.4. Εισαγωγή Αγαθών

Ως εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται:

- Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία,

ⓐ Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών προερχόμενων από τρίτες χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην πρώτη περίπτωση.

Επίσης, εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας κατά το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας.

Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, αν τα αγαθά που εμπίπτουν στην πρώτη περίπτωση της πρώτης παραγράφου έχουν υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα, που αναφέρονται στα δύο πρώτα εδάφια της δεύτερης περίπτωσης τα οποία βρίσκονται στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 25, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά αυτά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης, αν αγαθά που εμπίπτουν στην δεύτερη περίπτωση της πρώτης παραγράφου έχουν τεθεί από το χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας στα καθεστώτα προσωρινής εισαγωγής ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 61, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

Παρατηρήσεις-Παραδείγματα:

Τα άρθρα 9 και 10 της συνθήκης της Ρώμης, στην οποία αναφέρεται η πρώτη παράγραφος του άρθρου 10, ορίζουν ότι στο εσωτερικό της Κοινότητας κυκλοφορούν ελεύθερα αγαθά καταγωγής των κρατών – μελών, καθώς επίσης και αγαθά προέλευσης τρίτων προς την Κοινότητα χωρών, που βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία, δηλαδή αγαθά τα οποία επιβαρύνθηκαν με δασμούς, φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος, εισφορές και άλλες

δασμολογικές επιβαρύνσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες τελωνιακές διατάξεις.

Εάν συνεπώς υπάρχουν αγαθά που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές, δηλαδή δεν κατάγονται από τα κράτη – μέλη ή δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, θεωρούνται ότι προέρχονται από τρίτες προς την Κοινότητα χώρες και έχουν εφαρμογή οι περί εισαγωγής διατάξεις.

Με τις διατάξεις της τρίτης παραγράφου, ορίζεται ότι τα αγαθά που βρίσκονται στη χώρα μας και τελούν σε κάποιο ανασταλτικό καθεστώς ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με ολική απαλλαγή ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης ή προέρχονται από τα εδάφη που αναφέρονται στην δεύτερη παράγραφο του παραρτήματος II του νόμου, τότε η εισαγωγή αυτών στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται ότι συντελείται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία ή ανάλωση.

Επομένως, δεν θεωρείται ως εισαγωγή αγαθών, αλλά ως ενδοκοινοτική απόκτηση και κατά συνέπεια δε θα εφαρμόζονται οι τελωνιακές διαδικασίες, εκτός αν προβλέπεται αντίθετη ρύθμιση, στις περιπτώσεις που από άλλο κράτος – μέλος αποστέλλονται αγαθά και παραλαμβάνονται στην Ελλάδα από επιχείρηση ή και άλλο πρόσωπο, σε ορισμένες περιπτώσεις.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι συναλλαγές από και προς το Μονακό, καθώς και τη νήσο Μαν, θεωρούνται ότι είναι συναλλαγές από και προς τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, αντίστοιχα (ΠΟΛ. 1282/1992)³⁰.

5.5. Ενδοκοινοτική Απόκτηση Αγαθών και Πράξεις Θεωρούμενες ως Ενδοκοινοτική Απόκτηση Αγαθών

Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά το άρθρο 11 του νόμου 2859, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από την πρώτη παράγραφο, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση

³⁰ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 228.

αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται:

α) από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41,

β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και

γ) από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, που οφείλεται στο κράτος - μέλος της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό³¹.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν ισχύουν προκειμένου για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου αυτής μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγησή τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επίσης, δεν θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής ή διοργανωτής δημοπρασίας, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή και το αποκτηθέν αγαθό φορολογήθηκε στο κράτος - μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους αυτού για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου:

α) νοούνται ως << προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης >> τα ενεργειακά προϊόντα, 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 ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή μέσω

³¹Η φράση "10.000 ευρώ", τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 2948/2001, και ισχύει από 1-1-2002 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

οποιοδήποτε δικτύου συνδεδεμένου με τέτοιο σύστημα³²,

β) θεωρούνται ως << μεταφορικά μέσα >>, 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 kW, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων, με εξαίρεση τα σκάφη και τα αεροσκάφη που αναφέρονται στο άρθρο 27,

γ) δεν θεωρούνται ως << καινούργια >>, τα μεταφορικά μέσα που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

αα) 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.

ββ) 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.

Παράλληλα, θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2:

α) η παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον ίδιο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από ένα άλλο κράτος - μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή έχει εισαχθεί σ' αυτό το κράτος - μέλος από τον ίδιο, στα πλαίσια της επιχείρησής του,

β) η παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από το ίδιο πρόσωπο από άλλο κράτος - μέλος, στο οποίο είχαν εισαχθεί από το πρόσωπο αυτό,

γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας.

Παρατηρήσεις – Παραδείγματα:

α) Παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες

³²Η περίπτωση α) της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 11, είχε αντικατασταθεί αρχικά με το άρθρο 21 του ν. 3763/2009 ισχύς από 27/5/2009 και κατόπιν αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01/01/2011 σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 40 του ίδιου νόμου.

της επιχείρησής του.

Πρόκειται για μετακινήσεις αγαθών, με σκοπό την αποθεματοποίηση τους στο εσωτερικό της χώρας και τη μεταγενέστερη πώλησή τους, όταν πρόκειται για εμπορεύσιμα αγαθά, ή τη χρησιμοποίησή τους στο εσωτερικό της χώρας, όταν πρόκειται για επενδυτικά αγαθά, τα οποία μεταφέρονται από την έδρα σε υποκατάστημα ή μεταξύ υποκαταστημάτων. Οι μετακινήσεις των αγαθών αυτών αποτελούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις στο κράτος της αποστολής των αγαθών και ως τέτοιες απαλλάσσονται από το φόρο και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στο κράτος της άφιξης των αγαθών και ως τέτοιες υπόκεινται στο φόρο.

Για παράδειγμα, μια επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα αποστέλλει στο εσωτερικό της χώρας, από το υποκατάστημα της στη Γαλλία εμπορεύματα, που αγόρασε εκεί, με σκοπό να τα μεταπωλήσει στην Ελλάδα. Η παραλαβή των εμπορευμάτων στην Ελλάδα αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση και υπάγεται σε φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

β) Παραλαβή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο

Για παράδειγμα, έστω ότι η ελληνική επιχείρηση ιατρικό κέντρο, αγοράζει από την Ιαπωνία ένα ιατρικό μηχάνημα και ορίζεται ως τόπος παράδοσης του μηχανήματος ένα άλλο κράτος – μέλος π.χ. η Γερμανία. Με την εισαγωγή του ιατρικού μηχανήματος στη Γερμανία το ιατρικό κέντρο καταβάλλει τους δασμούς και φόρους που επιβάλλονται στη χώρα αυτή. Στη συνέχεια, το ιατρικό κέντρο μεταφέρει το ιατρικό μηχάνημα από τη Γερμανία στην Ελλάδα. Η παραλαβή των μηχανημάτων στην Ελλάδα αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας και η κλινική υποχρεούται να καταβάλει το Φ.Π.Α. που αναλογεί στη αξία του μηχανήματος με την προϋπόθεση ότι η αξία του μηχανήματος υπερβαίνει το όριο των 10.000 ευρώ, το ιατρικό κέντρο έχει ενταχθεί προαιρετικά στο σύστημα V.I.E.S. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η αξία του μηχανήματος δεν είναι πάνω από 10.000 ευρώ και εφόσον το ιατρικό κέντρο δεν έχει ενταχθεί στο σύστημα V.I.E.S. προαιρετικά, τότε δεν υπάρχει υποχρέωση για καταβολή φόρου στην Ελλάδα λόγω ενδοκοινοτικής απόκτησης³³.

³³ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 229 – 230.

5.6. Εγγραφή στο Σύστημα V.I.E.S.

Όπως προβλέπουν οι διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 36, ο υποκείμενος στον Φ.Π.Α. υποχρεούται να υποβάλει δήλωση μεταβολών (έντυπο Μητρώου Μ2, για φυσικά πρόσωπα, ατομικές επιχειρήσεις κ.λπ. και έντυπο Μητρώου Μ3, για μη φυσικά πρόσωπα, εταιρείες κ.λπ.), για οποιαδήποτε μεταβολή συμβεί στην επαγγελματική του δραστηριότητα.

Μεταβολή θεωρείται και η έναρξη πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων ή παραδόσεων αγαθών, λήψεων ή παροχών υπηρεσιών), εφόσον δεν είχε δηλωθεί από τον υποκείμενο, κατά την έναρξη των εργασιών του. Με την κατάθεση της δήλωσης μεταβολής, ο υπόχρεος εντάσσεται στο σύστημα V.I.E.S. (V.A.T. Information Exchange System, V.A.T. = Value Added Tax), μέσω του οποίου παρακολουθείται και ελέγχεται το ενδοκοινοτικό εμπόριο. Με το σύστημα αυτό οι φορολογικές αρχές κάθε κράτους – μέλους της Ε.Ε., λαμβάνουν άμεσα πληροφορίες, σχετικά με τον Α.Φ.Μ. των επιχειρήσεων, καθώς και διάφορα άλλα στοιχεία που αφορούν τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Αξίζει να σημειώσουμε ότι, οι πληροφορίες αυτές συλλέγονται από τους μηνιαίους πίνακες V.I.E.S., αποθηκεύονται σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων και στη συνέχεια επεξεργάζονται. Η επεξεργασία έγκειται σε φορολογική διασταύρωση των δεδομένων, όπως εμφανίζονται στο σύστημα, με βάση τους Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων. Η ως άνω δήλωση μεταβολής υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας του υποκειμένου, εντός δέκα (10) ημερών, από το χρόνο που έγινε η μεταβολή.

6. ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

6.1. Τόπος Παράδοσης Αγαθών

Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

- στο εσωτερικό της χώρας,
- πάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο και παραδίδονται προς επιβάτες κατά τη

διάρκεια τμήματος μεταφοράς που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον η αναχώρηση πραγματοποιείται από το εσωτερικό της χώρας.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται:

- << τμήμα της μεταφοράς το οποίο λαμβάνει χώρα στο εσωτερικό της Κοινότητας >>, το τμήμα που πραγματοποιείται χωρίς σταθμό εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του τόπου αναχώρησης και του τόπου άφιξης της μεταφοράς επιβατών,
- << τόπος αναχώρησης μεταφοράς επιβατών >>, το πρώτο σημείο επιβίβασης των επιβατών στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας,
- << τόπος άφιξης μιας μεταφοράς επιβατών >>, το τελευταίο σημείο αποβίβασης των επιβατών που επιβιβάστηκαν εντός της Κοινότητας, το οποίο προβλέπεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από προσέγγιση εκτός της Κοινότητας.

Εάν πρόκειται για μεταφορά μετ' επιστροφής, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται αυτοτελής μεταφορά.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση.

Στην περίπτωση παράδοσης 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:

α) σε μεταπωλητή υποκείμενο στο φόρο, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά ή, σε περίπτωση έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

β) Εφόσον δεν καλύπτεται από την παραπάνω περίπτωση α), ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος πραγματικής χρησιμοποίησης και κατανάλωσης των αγαθών από τον πελάτη.

Όταν το σύνολο ή μέρος των αγαθών δεν καταναλώνεται πραγματικά από τον εν λόγω πελάτη, τεκμαίρεται ότι αυτά τα μη καταναλωθέντα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί και

καταναλωθεί στον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του ή τη μόνιμη εγκατάσταση του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά. Στην περίπτωση απουσίας της εν λόγω έδρας οικονομικής δραστηριότητας ή μόνιμης εγκατάστασης, τεκμαίρεται ότι χρησιμοποίησε και κατανάλωσε τα αγαθά στον τόπο όπου έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών πριν από την εισαγωγή τους στο εσωτερικό της χώρας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αυτό είναι και ο τόπος του τελικού προορισμού τους.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά, που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 35.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α) της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο

μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φ.Π.Α., που πραγματοποιούνται προς το αυτό κράτος - μέλος δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 100.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.

Το όριο αυτό περιορίζεται στο ποσό των 35.000 ευρώ προκειμένου για παραδόσεις αγαθών προς τα κράτη - μέλη που εφαρμόζουν το όριο αυτό.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων μπορούν να επιλέγουν την υπαγωγή των πράξεων τους στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία τα αποστελλόμενα ή μεταφερόμενα αγαθά εισάγονται από τον προμηθευτή σε κράτος - μέλος διαφορετικό από το κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46. Για τις παραδόσεις αγαθών των άρθρων 45 και 46 ως τόπος παράδοσης τους θεωρείται ο τόπος εγκατάστασης του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή και του διοργανωτή της δημοπρασίας.

6.2. Τόπος Παροχής Υπηρεσιών

Για την εφαρμογή των διατάξεων του τόπου παροχής υπηρεσιών, έχουμε τα εξής:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

γ) Ως << ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών >> νοείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών - μελών.

δ) Ως << τόπος αναχώρησης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών >> νοείται ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι διαδρομές που πραγματοποιούνται προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά, και ως «τόπος άφιξης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

ε) Ως << τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας >> νοείται το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται, χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών.

στ) Ως << σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών >> νοείται το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης επιβατών εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως «σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης εντός της Κοινότητας επιβατών που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας. Εάν πρόκειται για μεταφορά με επιστροφή, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται ως αυτοτελής μεταφορά.

ζ) Για τη μίσθωση μεταφορικών μέσων, ως << βραχυχρόνια μίσθωση >> νοείται η συνεχής κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα ημέρες.

Γενικοί κανόνες.

Οι γενικοί κανόνες, ως προς το τόπο παροχής υπηρεσιών είναι οι εξής:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

Εξαιρέσεις:

Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό

της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής παρεπόμενων της μεταφοράς υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, όπως η φόρτωση, εκφόρτωση και διευθέτηση των μεταφερόμενων ειδών και παρόμοιες δραστηριότητες:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν το δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες εκδηλώσεις, όπως οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, καθώς και παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση, που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Παροχή πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών και παρόμοιων υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και της παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών που παρέχονται σε μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές πραγματοποιούνται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών με αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά και παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), εκτός από αυτές που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού.

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το σημείο αναχώρησης της μεταφοράς βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Μίσθωση μεταφορικών μέσων.

Ο τύπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στο φόρο.

Ο τύπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, προς μη υποκείμενο στο φόρο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.

Τύπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας

Ο τύπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του στο εσωτερικό της χώρας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη

κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας:

α) μεταβίβαση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων,

β) διαφημιστικές υπηρεσίες,

γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και επεξεργασία δεδομένων και παροχή πληροφοριών,

δ) ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, εν όλων ή εν μέρει, ή δικαιώματος προβλεπόμενου στο παρόν άρθρο,

ε) τραπεζικές, χρηματοοικονομικές και ασφαλιστικές εργασίες, συμπεριλαμβανομένων των εργασιών αντασφάλισης, με εξαίρεση τη μίσθωση χρηματοθυρίδων,

στ) διάθεση προσωπικού,

ζ) μίσθωση ενσώματων κινητών αγαθών, με εξαίρεση όλα τα μεταφορικά μέσα,

η) παροχή πρόσβασης σε σύστημα φυσικού αερίου ευρισκόμενου στο έδαφος της Κοινότητας ή σε δίκτυο συνδεδεμένο με αυτό το σύστημα, στο σύστημα ηλεκτρικής ενέργειας ή στα δίκτυα θέρμανσης ή ψύξης, καθώς και μεταφοράς ή διανομής μέσω των συστημάτων ή των δικτύων αυτών και παροχή άλλων υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με αυτές.

6.3. Τόπος Ενδοκοινοτικής Απόκτησης Αγαθών

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α) της πέμπτης παραγράφου του άρθρου 36.

Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους - μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας,

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος - μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α) διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 35.

δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.

7.1.Συντελεστές Φ.Π.Α. και Υπολογισμός του Φόρου

Από 1/10/2015 και σύμφωνα με τον ν.4334/2015 οι ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. είναι οι εξής:

- ο κανονικός συντελεστής 23 %,
- ο μειωμένος συντελεστής που εφαρμόζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ παραμένει σε 13 %,
- ο συντελεστής για τον οποίο προβλεπόταν περαιτέρω μείωση κατά 50 % για ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ από 6,5 %, μειώνεται σε 6 %.

Για τον υπολογισμό του φόρου στην παράδοση αγαθών, στην παροχή υπηρεσιών και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εφαρμόζονται οι συντελεστές, που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18. Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός.

Παρατηρήσεις – Παραδείγματα:

Η βιοτεχνία << Πρωταγόρας >> πώλησε αγαθά (<< έτοιμα προϊόντα >>) αξίας 1.000 ευρώ στην εμπορική επιχείρηση << Ερμής >>, την οποία επιβάρυνε και με Φ.Π.Α. 23 % (230 ευρώ).

Αργότερα, η << Ερμής >> πώλησε στη λιανική αγορά τα αγαθά (<< εμπορεύματα >>) σε τελικούς καταναλωτές αντί 1.300 ευρώ, τους οποίους επιβάρυνε και με Φ.Π.Α. 23 % (299 ευρώ).

Η προστιθέμενη αξία από τις πωλήσεις της << Ερμής >> είναι:

$$1.300 \text{ ευρώ} - 1.000 \text{ ευρώ} = 300 \text{ ευρώ}$$

και για αυτό οφείλει τον ανάλογο Φ.Π.Α.:

$$23 \% \times 300 \text{ ευρώ} = 69 \text{ ευρώ.}$$

Με διαφορετικό τρόπο, η << Ερμής >> μπορεί να υπολογίσει τον ίδιο οφειλόμενο Φ.Π.Α. ως εξής:

Εισέπραξε, εκ μέρους του Δημοσίου, ως Φ.Π.Α. πωλήσεων (εκροών) το ποσό των 299 ευρώ, αλλά είχε πληρώσει ως Φ.Π.Α. αγορών (εισροών) το ποσό των 230 ευρώ και οφείλει τελικά στο Δημόσιο τη διαφορά των 69 ευρώ (299 ευρώ – 230 ευρώ).

Έτσι, η προστιθέμενη αξία για τις εμπορικές επιχειρήσεις (<< Ερμής >>) προκύπτει από τη διαφορά στην αξία μεταξύ των πωληθέντων και αγορασθέντων εμπορευμάτων της. Αντίστοιχα, η προστιθέμενη αξία για τις μεταποιητικές επιχειρήσεις (<< Πρωταγόρας >>) ισοδυναμεί με το μικτό κέρδος, δηλαδή προκύπτει από τη διαφορά στην αξία μεταξύ των πωληθέντων ετοιμών προϊόντων και του κόστους παραγωγής τους (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και στις μικτές επιχειρήσεις (αγαθά και υπηρεσίες), η προστιθέμενη αξία ισοδυναμεί με το μικτό τους κέρδος, δηλαδή προκύπτει από τη διαφορά στην αξία μεταξύ των συνολικών τους εσόδων και του << άμεσου >> κόστους τους (εμφανείς / άμεσες δαπάνες για την απόκτηση εσόδων, άμεσα υλικά). Σε κάθε περίπτωση, οι όροι των οικονομικών συναλλαγών δημιουργούν την αιτιολογία της φορολόγησης, η οποία γίνεται απαιτητή από το Δημόσιο κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πωλήσεων ή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών η υπηρεσιών και κατά το χρόνο εισόδου του αγαθού στη χώρα για τις εισαγωγές.

Επομένως, ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί ούτε έξοδο, ούτε έσοδο, ούτε κέρδος, ούτε ζημιά για τους επαγγελματίες που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Πρόκειται για έναν μετακυλιόμενο φόρο που συμμετέχει στις αξίες των συναλλαγών με καθορισμένο ποσοστό, το οποίο καταβάλλεται ως ένα επιπλέον ποσό της αξίας των αγορών και εισπράττεται ως ένα επιπλέον ποσό της αξίας των πωλήσεων.

Επίσης, ας υποθέσουμε ότι σε μια φορολογική περίοδο (μήνας ή τρίμηνο) μια οντότητα πουλάει αγαθά αντί 1.000 ευρώ και εισπράττει επιπλέον τον ανάλογο Φ.Π.Α. των 230 ευρώ ($23\% \times 1.000$ ευρώ).

Αν στην ίδια φορολογική περίοδο έχει αγοράσει αγαθά αντί 700 ευρώ και έχει καταβάλλει επιπλέον τον ανάλογο Φ.Π.Α. των 161 ευρώ ($23\% \times 700$ ευρώ), τότε μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου θα πρέπει:

Να γίνει η εκκαθάριση με το Δημόσιο για τον Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου που

προηγήθηκε. Οφείλει τον Φ.Π.Α. πωλήσεων (εκροών) 230 ευρώ που εισέπραξε εκ μέρους του Δημοσίου, αλλά απαιτεί να της συμψηφιστεί ο Φ.Π.Α. αγορών (εισροών) 161 ευρώ που κατέβαλλε για τα ίδια τα αγαθά στην ίδια φορολογική περίοδο προς το Δημόσιο. Έτσι, προκύπτει η διαφορά των 69 ευρώ (Π.Υ. Φ.Π.Α.: υποχρέωση προς το Δημόσιο) που οφείλει να καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει για την εξόφληση του Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου³⁴.

7.2. Ο Φ.Π.Α στα Νησιά

Από 1/10/2015 στα νησιά Ρόδος, Σαντορίνη, Μύκονος, Νάξος, Πάρος και Σκιάθος ισχύουν οι συντελεστές 6 %, 13 % και 23 % που ισχύουν και στην υπόλοιπη χώρα.

Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30 %), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν, όμως δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανία προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα. Οι συντελεστές που προκύπτουν από την πιο πάνω μείωση στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα. Το 0,5 της μονάδας στρογγυλοποιείται στην ανώτερη ακέραια μονάδα.

³⁴ Πηγή: Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας, (2015), **Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό Επίπεδο**, σελ. 19

Οι αυξήσεις των συντελεστών ΦΠΑ θα αναθεωρηθούν το 2016, με την προϋπόθεση ότι τα έσοδα από την φοροδιαφυγή, θα είναι μεγαλύτερα από τα προϋπολογισθέντα. Επίσης, θα θεσπιστούν κατάλληλα και στοχευμένα μέτρα, για την αποζημίωση των κατοίκων εκείνων που έχουν περισσότερη ανάγκη. Στις αλλαγές που θα γίνουν το επόμενο διάστημα στην φορολογία εισοδήματος, θα υπάρξουν τέτοια μέτρα.

Οι φορολογικοί έλεγχοι στην τουριστική περίοδο, δημιουργούν ένα νέο φορολογικό τοπίο, τα έσοδα του οποίου θα επιτρέψουν πρωτοβουλίες και δράσεις που θα ανακουφίσουν πολίτες και επιχειρήσεις.

Η επιλογή των προαναφερόμενων νησιών, έγινε με μετρήσιμα, ενιαία και διαφανή κριτήρια, όπως θα γίνει και για τις άλλες δύο ομάδες νησιών (από 1/6/2016 και 1/1/2017). Τα απομακρυσμένα νησιά θα μπουν στην τελευταία ομάδα. Εξαίρεση αποτέλεσε η Ρόδος με βάση κριτήρια όπως ο πληθυσμός (115.490) και οι αφίξεις τουριστών το 2014 που ξεπέρασαν τα 2 εκ³⁵.

Τέλος, αξίζει να σημειώσουμε ότι παρά τις πρόσφατες αλλαγές στο Φ.Π.Α. υπάρχουν σκέψεις για εξαίρεση των νησιών που υποδέχονται πρόσφυγες. Πρόκειται κυρίως για την Λέσβο, την Χίο, την Κω, τη Σάμο και τη Χίο που καθημερινά δέχονται χιλιάδες μετανάστες και Σύριους πρόσφυγες από τα παράλια της Τουρκίας³⁶.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

8.1. Απαλλαγές στο Εσωτερικό της Χώρας

Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,

β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,

γ) οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων – Ο.Ε.Β.

³⁵Πηγή: <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/25476>.

³⁶Πηγή: <http://www.enikonomia.gr/timeliness/45406,Alexiadhs-Skeyeis-gia-exairesh-twn-nhsiwn-poy-ypodexontai-prosfyges-apo-ton-neo.html>.

– (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

δ) 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.

ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,

ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

η) 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,

θ) 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,

ι) 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,

ια)

ιβ) 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 αρχή³⁷.

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

³⁷ Η περίπτωση ιβ), τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 19 του ν. 4346/2015 και ισχύει από 20/07/2015.

ιδ) 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,

ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη 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,

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη 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.

ιζ) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ), θ) και ιβ) της παραγράφου αυτής, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ), θ), ιβ), ιδ), ιε) και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση,

ιθ) οι ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές 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,

κ) 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,

κα) 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 παραστατικούς εμπορευμάτων,

κβ) η διαχείριση των ΟΣΕΚΑ και των λοιπών οργανισμών συλλογικών επενδύσεων που

αποσκοπούν στη συλλογή επενδυτικών κεφαλαίων από το ευρύ κοινό,

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κδ) 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,

κε) 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,

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης **δ)** της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

κζ) τα κρατικά λαχεία και τα τυχερά παίγνια και στοιχήματα που διεξάγονται από τις εταιρίες Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. και Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε., καθώς και τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω διαδικτύου, με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου << Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων >> ,

κη) 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,

κθ) 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,

λ) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών,

λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

-την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

-τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ) της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 7,

β) 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.

λβ).....

λγ) 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,

λδ) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α') 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.

Επιπλέον, η δεύτερη παράγραφος του άρθρου αναφέρει ότι ο Φ.Π.Α. που προκύπτει προς καταβολή βάσει δηλώσεων Φ.Π.Α. που έχουν υποβληθεί για παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που πραγματοποιήθηκαν από 20/7/2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος, θεωρείται ως μη οφειλόμενος, υπό τον όρο της έκδοσης πιστωτικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου. Ο Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς και επιστρέφεται.

8.2. Απαλλαγές στην Εισαγωγή Αγαθών

Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η επανεισαγωγή αγαθών από το πρόσωπο που τα εξήγαγε και στην ίδια κατάσταση στην οποία ήταν όταν είχαν εξαχθεί, εφόσον έχουν ατέλεια,

β) η οριστική εισαγωγή αγαθών, η παράδοση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο και στο εσωτερικό της χώρας.

γ) 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 παράδοσή τους,

δ) 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 παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες³⁸:

i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α.,

ii) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος - μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος - μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς,

iii) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος - μέλος.

ε) η εισαγωγή αερίου μέσω συστήματος φυσικού αερίου ή οποιουδήποτε άλλου δικτύου

³⁸ Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης δ) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 23, τέθηκε όπως προστέθηκε με την έκτη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01/01/2011.

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 ψύξης³⁹.

Τέλος, στην 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.

8.3. Απαλλαγές των Πράξεων κατά την Εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των Εξομοιούμενων προς αυτές Πράξεων και των Διεθνών Μεταφορών

Το άρθρο 24 του νόμου περιλαμβάνει τα εξής⁴⁰:

α) Εξαγωγές προς τρίτες χώρες

Απαλλάσσονται από τον φόρο οι εξαγωγές των αγαθών προς τρίτες χώρες, σε χώρες δηλαδή, εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο πωλητής ή άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή, θα πρέπει να διενεργήσει την πράξη της εξαγωγής μέσω εκτελωνιστή. Τα αγαθά θα φορολογηθούν στην χώρα προορισμού, ανάλογα με το εκεί ισχύον καθεστώς φορολογίας.

β) Εξαγωγές εκτός Ε.Ε., από μη εγκαταστημένο στην Ελλάδα αγοραστή

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών, τα οποία εξάγονται σε χώρες εκτός Ε.Ε., από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα (εσωτερικό της χώρας) αγοραστή. Επισημαίνεται ότι από την παραπάνω απαλλαγή εξαιρούνται τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή, αφορούν εξοπλισμό ή εφοδιασμό μεταφορικών μέσων ιδιωτικής χρήσης (αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη).

³⁹ Η περίπτωση ε) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 23, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την έβδομη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01/01/2011.

⁴⁰ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 57 - 58.

Στην έννοια του εξοπλισμού περιλαμβάνονται τα αγαθά που ενσωματώνονται και χρησιμοποιούνται στα μεταφορικά μέσα, ενώ στην έννοια του εφοδιασμού περιλαμβάνονται κυρίως τα καύσιμα, τα λιπαντικά και τα τροφοεφόδια.

Σε ότι αφορά τις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε ιδιώτες – ταξιδιώτες, υπάρχει απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., υπό τις εξής προϋποθέσεις:

- Ο ταξιδιώτης δεν είναι κάτοικος χώρας – μέλους της Ε.Ε.,
- τα αγαθά μεταφέρονται εκτός της Ε.Ε., πριν από την παρέλευση του τρίτου μήνα, που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση,
- η συνολική αξία της παράδοσης των αγαθών, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ποσό που κάθε φορά καθορίζεται με υπουργική απόφαση.

Σημειώνεται ότι << ταξιδιώτης >> μη εγκατεστημένος σε χώρα – μέλος της Ε.Ε., θεωρείται αυτός που η κατοικία του δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της Ε.Ε., ενώ ως << κατοικία >> αναγνωρίζεται ο τόπος που αναγράφεται στο διαβατήριό, ή στο δελτίο ταυτότητας.

γ) Παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία

Απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών σε αναγνωρισμένα σωματεία, ιδρύματα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα αγαθά αυτά εξάγονται σε χώρες, εκτός της Ε.Ε., από τα ως άνω νομικά πρόσωπα, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους (ανθρωπιστικών, φιλανθρωπικών, ή εκπαιδευτικών).

ε) Παροχή μεταφορικών μέσων

Απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και τυχόν βοηθητικές εργασίες, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

στ) παροχή υπηρεσιών από μεσίτες

8.4. Απαλλαγές στη Διεθνή Διακίνηση Αγαθών

Στον τομέα αυτόν της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., εξετάζονται τα διάφορα καθεστώτα

αποθήκευσης και τελωνιακής διαχείρισης των αγαθών (άρθρο 25)⁴¹.

Τα καθεστώτα αυτά είναι τα εξής:

α) Καθεστώς εναποθήκευσης αγαθών

β) Καθεστώς τελωνιακής αποθήκευσης, ελεύθερης, ζώνης ελεύθερης αποθήκης, τελωνιακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης

γ) Καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001

δ) Καθεστώς τελωνιακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνιακού χώρου, ελεύθερου τελωνιακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού, Καταστημάτων των αφορολογήτων ειδών.

Απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η εισαγωγή αγαθών, τα οποία τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης. Σημειώνουμε ότι το καθεστώς αυτό είναι διαφορετικό από το καθεστώς της τελωνιακής αποταμίευσης. Περαιτέρω, απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών τα οποία προορίζονται να τεθούν σε καθεστώς τελωνιακής αποθήκευσης, ελεύθερης ζώνης, ελεύθερης αποθήκης, τελωνιακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης. Το καθεστώς της τελωνιακής αποθήκευσης, στην ουσία είναι το καθεστώς της προσωρινής εναπόθεσης, με το οποίο παρέχεται αναστολή της καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α., μέχρι τα αποθηκευόμενα αγαθά να λάβουν τον τελικό τους προορισμό. Σε ότι αφορά το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης, αναφέρεται σε αγαθά τρίτων χωρών τα οποία μετά από μεταποίηση εξάγονται σε τρίτες χώρες, ή αγαθά κρατών - μελών (συμπεριλαμβανομένων και ελληνικών), τα οποία προορίζονται να εξαχθούν μεταποιημένα σε τρίτες χώρες, ή αγαθά που μεταβιβάζονται σε τρίτο δικαιούχο, για περαιτέρω μεταποίηση και εξαγωγή σε τρίτες χώρες.

8.5. Ειδικές Απαλλαγές

Όπως αναφέρει το άρθρο 27 του νόμου, απαλλάσσονται από τον φόρο η παράδοση και η εισαγωγή των πλοίων τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, ή την αλιεία, από υποκείμενο στον Φ.Π.Α. του κανονικού καθεστώτος. Στο

⁴¹ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 58 – 59.

νόμο αναφέρεται ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και για πλοία που προορίζονται για άλλη εκμετάλλευση, ή για διάλυση, ή για χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις, ή το Δημόσιο γενικότερα. Επίσης, απαλλάσσεται από το φόρο η εισαγωγή ναυαγοσωστικών μέσων και μέσων θαλάσσιας αρωγής. Επιπλέον, απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παράδοση αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν και να χρησιμοποιηθούν στα ως άνω πλοία και σκάφη.

Στον νόμο εξαιρούνται ρητά και υπάγονται σε Φ.Π.Α., τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό⁴².

8.6. Απαλλαγές στην Παράδοση Αγαθών σε άλλο Κράτος-Μέλος

Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) 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.

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος – μέλος και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α) απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α), καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος -

⁴² Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 60.

μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

8.7. Απαλλαγές στην Ενδοκοινοτική Απόκτηση Αγαθών

Απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 29 του νόμου, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή ή η παράδοση επίσης απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας. Σε ότι αφορά την ενδοκοινοτική απόκτηση εφημερίδων και περιοδικών, η είσπραξη του οφειλόμενου φόρου αναστέλλεται. Η καταβολή του φόρου γίνεται όταν οι εφημερίδες και τα περιοδικά διανέμονται στην Ελλάδα, από τον υποκείμενο στο φόρο, ή από το πρακτορείο διανομής⁴³.

9. ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

9.1. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των

⁴³ Πηγή: Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή**, σελ. 61.

δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο που εντάσσονται σε ανάλογα των άρθρων 47β και 47γ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών-μελών⁴⁴.

Ειδικότερα:

α) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται σε ανάλογο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους-μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 34 και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτή.

β) Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται σε ανάλογο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους-μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο, εκτός από τις πράξεις που πραγματοποιεί σύμφωνα με το καθεστώς αυτό διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για άλλες πράξεις που δεν εντάσσονται στο καθεστώς, η έκπτωση του φόρου των εν λόγω εισροών πραγματοποιείται με τη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για τις άλλες πράξεις.

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν

⁴⁴ Η πρώτη παράγραφος, τέθηκε όπως προστέθηκε με την πέμπτη παράγραφο του άρθρου 104 του ν. 4316/2014 και ισχύει από 01/01/2015.

είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ) και λγ) αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28⁴⁵,

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ), κ), κα), κγ), κδ) και κε) της πρώτης ;παραγράφου του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19⁴⁶.

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων⁴⁷,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι

⁴⁵ Η περίπτωση γ) της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 19, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την έβδομη παράγραφο του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως 24/12/2002.

⁴⁶ Η περίπτωση στ) της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 19, τέθηκε όπως προστέθηκε με την όγδοη παράγραφο του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, και ισχύει από 1/1/2003.

⁴⁷ Η περίπτωση β) της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 30, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 25 του ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006).

δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

9.2. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου (pro-rata)

Κατά το άρθρο 31 του νόμου, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 19⁴⁸.

Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της πρώτης παραγράφου δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ), κα), κβ), κγ), κδ) και κε) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας

⁴⁸ Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 31, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 9 του νόμου 2954/2001, και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1/1/2001, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.

δραστηριότητας πράξεις⁴⁹.

Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

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

α) 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,

β) 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.

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.Σ⁵⁰.

Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30

⁴⁹ Η περίπτωση β) της τρίτης παραγράφου του άρθρου 31, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001, και ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1/1/2001, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου

⁵⁰ Η έβδομη παράγραφος του άρθρου 31, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005 και ισχύει από 1/1/2006, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ίδιου νόμου.

ευρώ⁵¹.

Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης⁵².

Παρατηρήσεις – Παραδείγματα:

Βιβλιοπωλείο (με δραστηριότητα υπαγόμενη 100 % στον Φ.Π.Α.), προσθέτει, με δήλωση μεταβολής στο μητρώο της Δ.Ο.Υ., την δραστηριότητα της παράδοσης φροντιστηριακών μαθημάτων (απαλλασσόμενη δραστηριότητα από τον Φ.Π.Α.), σε ιδιαίτερο χώρο του κτιρίου που στεγάζεται. Η πραγματοποίηση οποιασδήποτε δαπάνης που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση (κοινή εισροή) και περαιτέρω επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. (π.χ. η αμοιβή του λογιστή ελεύθερου επαγγελματία, ο οποίος έχει την ευθύνη του λογιστηρίου της επιχείρησης, ή η δαπάνη μιας διαφημιστικής προβολής της επιχείρησης), θα πρέπει να ελέγχεται ως προς την αναλογική έκπτωση του φόρου. Ο εκπιπτόμενος αυτός φόρος ορίζεται ως ποσοστό επί τοις εκατό, του συνολικού ποσού του Φ.Π.Α. των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό εξευρίσκεται, με βάση ένα κλάσμα, το οποίο έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (τζίρος), χωρίς τον Φ.Π.Α., που αφορά τις φορολογητέες πράξεις (ή γενικά, τις πράξεις για τις παρέχεται από τον νόμο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου) και ως παρανομαστή, ότι αναγράφεται στον αριθμητή συν το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (τζίρος) που αφορά τις απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες πράξεις (ή γενικά, τις πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Το κλάσμα έχει ως εξής:

$$\frac{\text{Φορολ/τέες εκροές (Χωρίς ΦΠΑ)+απαλ/μένες με δικαίωμα έκπτωσης}}{\text{Φορολ/τέες εκροές (Χωρίς ΦΠΑ)+απαλ/μένες με ή χωρίς δικ. έκπτ.+εξάιρ.}} \times 100$$

(πηγή: <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18849>)

Σημειώνεται ότι, ο κύκλος εργασιών απαλλασσομένων δραστηριοτήτων με δικαίωμα

⁵¹ Η όγδοη παράγραφος του άρθρου 31, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 7.

⁵² Η ένατη παράγραφος του άρθρου 31, τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του ν. 3427/2005. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 8.

έκπτωσης του Φ.Π.Α., είναι αυτές που προβλέπονται από τις διατάξεις των δύο πρώτων παραγράφων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, όπως π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.

Όσον αφορά το δεκαδικό μέρος του ποσοστού το οποίο προκύπτει από το κλάσμα, αυτό στρογγυλοποιείται πάντα προς τα πάνω σε ακέραια μονάδα. Για παράδειγμα, εάν το ποσοστό που προκύπτει είναι είτε 70,01% είτε 70,99%, το ποσοστό μετά την στρογγυλοποίηση θα είναι 71% και στις δύο περιπτώσεις.

Έστω ότι η επιχείρηση του ως άνω παραδείγματος, κατά την χρήση 2014, παρουσιάζει τα παρακάτω απόλογιστικά στοιχεία.

1. Κύκλος εργασιών ΒΙΒΛΙΟΠΩΛΕΙΟΥ	150.000 ευρώ (χωρίς Φ.Π.Α.)
2. Κύκλος εργασιών ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	80.000 ευρώ
3. Αγορές βιβλίων (εμπορεύματα)	90.000 ευρώ (+ Φ.Π.Α. 6,5%)
4. Αμοιβή για λογιστικές υπηρεσίες (Α.Π.Υ.)	5.000 ευρώ (+ Φ.Π.Α. 23%)
5. Διαφημιστική δαπάνη	3.000 ευρώ (+ Φ.Π.Α. 23%)

Ο Φ.Π.Α. των κοινών εισροών, που είναι 1.150 ευρώ και 690 ευρώ (σύνολο 1.840 ευρώ),εκπίπτει αναλογικά, με βάση το ποσοστό:

$$150.000 / 150.000 + 80.000 = 0,6522 \times 100 = 65,22 \%$$

Το οποίο στρογγυλοποιείται στην επόμενη μονάδα, δηλαδή: 66 %

Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. των κοινών εισροών 1.840 ευρώ, εκπίπτει κατά 66 %, ήτοι:

$$1.840 \times 66 \% = 1.214,40 \text{ ευρώ}$$

Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι το ποσοστό που προκύπτει κατά τα ανώτερο, λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά (2014). Ταυτόχρονα, θα χρησιμοποιηθεί και στην υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους (2015), ως προσωρινό ποσοστό.

Επίσης, σε ότι αφορά τις εξαιρούμενες πράξεις από τον Φ.Π.Α., λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του κλάσματος, και προστίθενται μόνο στον παρανομαστή, οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγόμενων στο φόρο, τόσο με δικαίωμα έκπτωσης όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

Επιπλέον, πρέπει να αναφερθεί ότι οι επιδοτήσεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α. και έχουν τον χαρακτήρα συμπληρώματος της τιμής πώλησης των προϊόντων, οι κοινοτικές επιδοτήσεις που λαμβάνονται για την εξαγωγή αγαθών εκτός Ε.Ε. εφόσον η τιμή πώλησης είναι μειωμένη λόγω των επιδοτήσεων, οι επιδοτήσεις που αφορούν συμβόλαια έρευνας τα οποία καταρτίζονται μεταξύ επιχειρήσεων, οι οικονομικές ενισχύσεις που δίνονται για την απόσυρση αγαθών και την δωρεάν διάθεση στους καταναλωτές καθώς και τα έσοδα που πραγματοποιούνται από ανάληψη υποχρέωσης μη άσκησης ή παραίτησης από το δικαίωμα αποζημίωσης πρέπει να συμπεριλαμβάνονται τόσο στον αριθμητή όσο και στον παρονομαστή του κλάσματος της pro-rata.

Προκειμένου για πάγια τα οποία αγοράστηκαν αλλά δεν χρησιμοποιήθηκαν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, και υπάρχει μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης μεταξύ του προσωρινού ποσοστού pro-rata του έτους της αγοράς και του αντίστοιχου οριστικού ποσοστού του ίδιου έτους, η διαφορά διακανονίζεται αρχικά με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους αγοράς του παγίου. Εν συνεχεία, όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ του οριστικού ποσοστού του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, τότε η νέα διαφορά που προκύπτει διακανονίζεται με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου της πρώτης χρησιμοποίησης του παγίου.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνετε στις ακόλουθες κατηγορίες εσόδων της επιχείρησης, οι οποίες δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο κλάσμα τόσο στον αριθμητή όσο και στον παρονομαστή.

Μερικά από τα έσοδα αυτά είναι τα εξής: α) Έσοδα από συμμετοχές, β) Τόκοι αποζημιώσεων που εισπράττονται από ασφαλιστικούς οργανισμούς, γ) Έσοδα από repos, δ) Έσοδα από πωλήσεις παγίων στοιχείων, ε) Έσοδα από αυτοπαραδόσεις αγαθών, στ) Έσοδα από πώληση μετοχών, ζ) Έσοδα από αμοιβαία κεφάλαια, η) Τα τεκμαρτά έσοδα από Α' κατηγορίας εισοδήματα, θ) Οι αποζημιώσεις ασφαλιστικών εταιρειών που χορηγούνται για απώλεια δικαιωμάτων και ατυχήματα προσωπικού, ι) Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που προκύπτουν από λογαριασμούς προβλέψεων δαπανών, κ) Τα ποσά

από πράξεις λήπτη και από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, λ) Η προμήθεια και η διαφορά τιμής που εισπράττουν όσοι ασχολούνται με την αγορά και την πώληση συναλλάγματος, μ) Τα έσοδα από τόκους, αμοιβές και προμήθειες που εισπράττουν οι τράπεζες καθώς και τα άλλα πιστωτικά ιδρύματα αλλά και τα έσοδα από ανάληψη υποχρεώσεων πιστωτικών ή χρηματικών εγγυήσεων.

Ολοκληρώνοντας, πρέπει να διευκρινισθεί ότι όσον αφορά τις εργασίες, διαπραγμάτευσης συναλλάγματος, μετοχών, μεριδίων, ομολογιών και λοιπών τίτλων, διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, χορήγησης και διαπραγμάτευσης πιστώσεων, ανάληψης υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων, αλλά και οι εργασίες στις οποίες περιλαμβάνεται η διαπραγμάτευση που αφορά καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα καθώς και η πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων, οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας του υποκείμενου, το οποίο είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας του υποκείμενου.

Κατά συνέπεια, η είσπραξη τόκων μιας επιχείρησης προερχόμενοι από καταθέσεις διαθεσίμων, αποτελούν έσοδο χρηματοοικονομικό δηλαδή απαλλασσόμενο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και θα έπρεπε αρχικά να συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος, όμως, επειδή δεν αποτελεί την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης αλλά θεωρείται παρεπόμενη πράξη, δεν πρέπει τελικά να ληφθεί υπόψη στον παρονομαστή του κλάσματος προσδιορισμού του εκπιπτόμενου φόρου⁵³.

9.3. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία

⁵³Πηγή: Μακαρίου Παναγιώτα, (2008), Προσδιορισμός ποσοστού εκπιπτόμενου φόρου προσπιθέμενης αξίας, εφημερίδα: " Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ "

αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) 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,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ) της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου⁵⁴.

Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β), γ) και δ) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 35, 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.

Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων⁵⁵.

9.4. Διακανονισμός εκπτώσεων

Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις Φ.Π.Α.,

⁵⁴ Η περίπτωση ε) της πρώτης παραγράφου του άρθρου 32, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την έκτη παράγραφο του άρθρου 20 του ν. 3522/2006, και ισχύει από 1/1/2006.

⁵⁵ Η τρίτη παράγραφος τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 8.8.2014.

υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου⁵⁶.

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 έκπτωσης⁵⁷.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ) της δεύτερης παραγράφου 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 εναπόμένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

⁵⁶ Το τελευταίο εδάφιο της πρώτης παραγράφου, τέθηκε όπως προστέθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 4321/2015 και ισχύει για εκπτώσεις για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού από 01/01/2014.

⁵⁷ Το δεύτερο εδάφιο της δεύτερης παραγράφου, τέθηκε όπως προστέθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014.

9.5. Επιστροφή του φόρου

Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

- i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή⁵⁸ ή,
- ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
- iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις⁵⁹:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή

⁵⁸ Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης β) πρώτης παραγράφου, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την έκτη παράγραφο του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

⁵⁹ Η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 34, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύει από 1/1/2010.

υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου.

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου.

Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του⁶⁰.

Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της δεύτερης παραγράφου γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους⁶¹.

Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας⁶².

Τέλος, οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα

⁶⁰ Η τρίτη παράγραφος του άρθρου 34, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύει από 1/1/2010.

⁶¹ Η πέμπτη παράγραφος του άρθρου 34, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύει από 1/1/2010.

⁶² Η έκτη παράγραφος του άρθρου 34, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύει από 1/1/2010.

επιστροφής από άλλο κράτος – μέλος υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας⁶³.

10. ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

10.1. Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

Το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων υπήρχε στο ν. 2859/2000 από παλιά, στο άρθρο 39⁶⁴. Ωστόσο τα τελευταία χρόνια μετά την κατάργηση και του βιβλίου αγορών, της Α' κατηγορίας του ΚΒΣ, είχε καταστεί ουσιαστικά ανενεργό. Με το άρθρο 251 του ν. 4281/2014 επανέρχεται στο προσκήνιο με διαφορετική μορφή και με ισχύ επί της ουσίας από την 1/1/2015. Το ειδικό αυτό καθεστώς αναφέρει ότι:

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου 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.

Κατ' εξαίρεση και ανεξαρτήτως του ύψους των ακαθάριστων εσόδων τους, δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς αυτό:

- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41,
- οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,
- όσοι προβαίνουν στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου,

Όταν ο υποκείμενος στο ειδικό καθεστώς ξεπεράσει το όριο των 10.000 ευρώ, εξέρχεται υποχρεωτικά από το ειδικό καθεστώς από την επόμενη χρήση από εκείνη εντός της οποίας ξεπέρασε το όριο.

Για την μετάταξη υποκείμενου από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και

⁶³ Η έβδομη παράγραφος του άρθρου 34, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την τρίτη παράγραφο του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύει από 1/1/2010.

⁶⁴ Το άρθρο 39, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 251 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

αντίστροφα, υποβάλλεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δήλωση μεταβολών. Όταν από τον υποκείμενο επιλεγεί ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο διετίας.

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 εκπέσει 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 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 Φ.Π.Α. 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.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό αυτό καθεστώς και εφόσον έχουν σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας 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.

10.2. Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη << Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών >>.

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

- α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,
- β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,
- γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φοιίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,
- δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,
- ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,
- στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση

Αν μεταβιβαστούν σε άλλο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2003/87/EK (L 275/25.10.2003) << σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας και την τροποποίηση της Οδηγίας 96/61/EK του Συμβουλίου >>, ο φόρος καταβάλλεται από τον λήπτη. Ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σχετικά με τις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά << Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών >>⁶⁵.

Στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα προς αναθέτουσες αρχές κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 (Α' 63) και 60/2007 (Α' 64), υπό την προϋπόθεση ότι οι ως άνω αρχές είναι κύριοι των έργων και υποκείμενοι στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, ο φόρος καταβάλλεται από τον λήπτη. Ο υποκείμενος που εκτελεί τις εργασίες του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά << Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης >>⁶⁶.

Από τις ανωτέρω διατάξεις, εξαιρούνται τα μεγάλα συγχρηματοδοτούμενα έργα του άρθρου 100 του Κανονισμού (Ε.Ε.) 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013, καθώς και τα μεγάλα έργα του άρθρου 39 του Κανονισμού 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006.

10.3. Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής

Κατά παρέκκλιση των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα, των οποίων ο ετήσιος

⁶⁵ Η τρίτη παράγραφος του άρθρου 39α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 27 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01/01/2011 σύμφωνα με την περίπτωση γ) της δεκάτης έκτης παραγράφου του άρθρου 27 του ίδιου νόμου.

⁶⁶ Η τέταρτη παράγραφος του άρθρου 39α τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, μπορούν να επιλέξουν την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του παρόντος άρθρου⁶⁷.

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.

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.

Η ένταξη στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, ισχύει από την έναρξη της επόμενης φορολογικής περιόδου και δεν μπορεί να παύσει πριν τη λήξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

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

⁶⁷ Το άρθρο 39β, τέθηκε όπως προστέθηκε με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 185 του ν. 4261/2014 και ισχύει για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από 1ης Οκτωβρίου 2014 και εφεξής.

διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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/EK >>.

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. 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.

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. 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.

Ακόμα, 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 πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. 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.

10.4. Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου

Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της

δραστηριότητας 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.

Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ' αποκοπή ετήσιου ποσού Φ.Π.Α. για καταβολή στο Δημόσιο, από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό.

Το κατ' αποκοπή αυτό ποσό Φ.Π.Α. προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία των υπόψη κλάδων οικονομικής δραστηριότητας σε συνεργασία με τις συναρμόδιες υπηρεσίες άλλων Υπουργείων, καθώς και των επαγγελματικών τάξεων, όσον αφορά κυρίως:

- α) τις εισροές της δραστηριότητας και τον 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.

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.λ.π.).

Επίσης από το καθεστώς αυτό μπορούν να αποκλείονται επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς και επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα και έκτου λόγου αυτού δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μικρές επιχειρήσεις.

Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν με δήλωσή τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς του φόρου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας⁶⁸.

⁶⁸ Η πέμπτη παράγραφος του άρθρου 40, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την όγδοη παράγραφο του άρθρου 11 του ν.

Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν έχουν υποχρέωση υποβολής των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων του άρθρου 38 και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου των εισροών τους.

10.5. Ειδικό καθεστώς αγροτών

Το ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41⁶⁹ του Κώδικα Φ.Π.Α. ν. 2859/2000), αναφέρει ότι οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είχαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν 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. 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.

3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003.

⁶⁹ Το άρθρο 41, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 3 της υποπαραγράφου Β.1. του άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 07/04/2014, σύμφωνα με το άρθρο τέταρτο του ίδιου νόμου.

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. 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.

Εξαιρούνται από το ειδικό καθεστώς όσοι αγρότες:

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

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 μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό 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.

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.

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 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.

Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

10.6. Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον 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 άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας.

Αντίθετα δεν υπάγεται 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.

Ως φορολογητέα αξία 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 παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με

μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο.

10.7. Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών

Στις περιπτώσεις παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιημένων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας⁷⁰. Ως βιομηχανοποιημένα καπνά θεωρούνται τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 94 του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α').

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 τα υπόχρεα πρόσωπα του άρθρου 101 του ν.2960/2001 και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 104 και 111 του ίδιου νόμου⁷¹.

Οι υπόχρεοι 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 38⁷².

Στα τιμολόγια παράδοσης βιομηχανοποιημένων καπνών ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σε αυτά << Φόρος προστιθέμενης αξίας μη εκπιπτόμενος >>.

Σε περίπτωση φθοράς ή βλάβης βιομηχανοποιημένων καπνών, για τις οποίες

⁷⁰ Η πρώτη παράγραφος του άρθρου 44, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ένατη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3220/2004, και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (28/1/2004).

⁷¹ Η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 44, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την δέκατη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3220/2004, και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (28/1/2004).

⁷² Το τελευταίο εδάφιο της τρίτης παραγράφου του άρθρου 44, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την δέκατη τέταρτη παράγραφο του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24/12/2002).

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 του⁷³.

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. 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.

10.8. Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκειμένου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Ως παράδοση αγαθών που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, θεωρείται η παράδοση των αγαθών αυτών, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν:

Στο εσωτερικό της Κοινότητας, από:

- Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή

⁷³ Η πέμπτη παράγραφος του άρθρου 44, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την εντεκάτη παράγραφο του άρθρου 39 του ν. 3220/2004, και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (28/1/2004).

- Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πρόκειται για παράδοση η οποία απαλλάσσεται από το φόρο
- Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πρόκειται για αγαθά που αποτελούσαν γι' αυτόν αγαθά επένδυσης,
- Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους-μέλους.

Φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής.

- Ως περιθώριο κέρδους λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης του αγαθού είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς του, η αρνητική αυτή διαφορά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών, του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

-Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τον αγοραστή, όπως αυτό προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 , περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας.

-Ως τιμή αγοράς λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής στον προμηθευτή του.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού και στις παρακάτω παραδόσεις :

α) Αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τα οποία εισήγαγε ο ίδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10.

β) Αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από τον ίδιο το δημιουργό τους ή τους διαδόχους του.

γ) Αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, εκτός του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση από το

άλλο αυτό πρόσωπο φορολογήθηκε με το μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα αγαθά αυτά ή παρασχέθηκε στον υποκείμενο πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Η παραπάνω επιλογή γίνεται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία υποβάλλεται δήλωση αυτή ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Σε περίπτωση άσκησης της επιλογής της παρούσας παραγράφου, προκειμένου να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους, ως τιμή αγοράς λαμβάνεται η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή ή η φορολογητέα αξία της παράδοσης, κατά περίπτωση, προσαυξημένη με το φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι πράξεις αυτές.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να εκπίπτει από το φόρο που οφείλει για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, το φόρο προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλλει για απόκτηση αντικειμένων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς 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.

Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα.

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.

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

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς φορολογίας για παραδόσεις αγαθών της παραγράφου 1, έστω και αν πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου αυτού, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δύναται να εκπίπτει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, το φόρο που επιβάρυνε τα αγαθά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4

του παρόντος άρθρου.

Τέλος, οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων.

10.9. Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

Στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από το διοργανωτή δημοπρασίας, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου, εφόσον η παράδοση των αγαθών σε δημοπρασία ενεργείται για λογαριασμό των προσώπων, που αναφέρονται στις διατάξεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 45.

Ως φορολογητέα αξία, για κάθε παράδοση αγαθών της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνεται η αξία με την οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή μειωμένη:

α) Κατά το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του και

β) Κατά το ποσό του φόρου που εμπεριέχεται στην προμήθεια που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α), ως 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.

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας υποχρεούται, στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει προς τον αγοραστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να αναγράφει χωριστά:

α) την τιμή κατακύρωσης του αγαθού περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης

αξίας,

β) τους τυχόν φόρους, τέλη, δικαιώματα ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων,

γ) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία ο διοργανωτής επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού. Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην εν λόγω εκκαθάριση, η οποία επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα υποκείμενο στο φόρο, αναγράφεται χωριστά η τιμή κατακύρωσης του αγαθού, μειωμένη κατά το ποσό της 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 της δημοπρασίας εμπεριέχεται και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί σε αυτήν.

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ο οποίος παραδίδει αγαθά με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1, οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τα παρακάτω ποσά, τα οποία πρέπει να αιτιολογούνται:

α) τα ποσά που εισέπραξε ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών,

β) τα ποσά που αποδόθηκαν ή θα αποδοθούν στον πωλητή των αγαθών.

Ως χρόνος παράδοσης των αγαθών, στον υποκείμενο στο φόρο διοργανωτή δημοπρασίας από τον εντολέα του, θεωρείται ο χρόνος της πώλησης των αγαθών αυτών στη δημοπρασία.

Σημειώνεται ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο δημοπρασίας τα καινούργια μεταφορικά μέσα.

10.10. Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού

Απαλλάσσονται από το φόρο:

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, συμπεριλαμβανομένων, ιδίως, δανείων χρυσού και 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.

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 προέλευσης 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.

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση της παράδοσης του επενδυτικού χρυσού σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν τις πράξεις της περίπτωσης α) της πρώτης παραγράφου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου,

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.

Ειδικότερα, στα προβλεπόμενα στοιχεία του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού αναγράφονται, εκτός των άλλων, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του αγοραστή, η ποσότητα και το είδος του επενδυτικού χρυσού, ανεξαρτήτως της αξίας της συναλλαγής.

Ειδικά, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων 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.

11. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο ΦΠΑ είναι από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για το ελληνικό κράτος. Παρά το γεγονός αυτό και τις αυξημένες ανάγκες της χώρας εξαιτίας της οικονομικής κρίσης, η αποδοτικότητα είσπραξης του Φ.Π.Α. είναι εξαιρετικά περιορισμένη.

Επιπροσθέτως, αν και η οικονομική κρίση φαίνεται να μείωσε ακόμα περισσότερο την ικανότητα του κρατικού μηχανισμού να συλλέγει τον Φ.Π.Α., η Ελλάδα και πριν την κρίση αντιμετώπιζε παρόμοιο πρόβλημα. Είναι επομένως επιβεβλημένο, στα πλαίσια της προσπάθειας της χώρας να βγει από την οικονομική κρίση και να μπει σε τροχιά βιώσιμης ανάπτυξης, όχι μόνο να βελτιωθεί ο τρόπος είσπραξης του Φ.Π.Α., ώστε να καταστεί περισσότερο αποτελεσματικός, αλλά να αλλάξει και η φορολογική συνείδηση των πολιτών. Η βασικότερη ίσως οδός προκειμένου να αλλάξει η νοοτροπία των πολιτών είναι να αποκτήσουν οι πολίτες εμπιστοσύνη προς το κράτος που διαχειρίζεται τα χρήματα από τους φόρους που πληρώνουν.

Η δημιουργία ή η βελτίωση της φορολογικής συνείδησης των πολιτών είναι μία μακροχρόνια διαδικασία και προϋποθέτει μία σειρά από σημαντικές μεταρρυθμίσεις και αλλαγές στην ίδια τη λειτουργία του κράτους και στον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζει τους φορολογούμενους πολίτες.

Η εφαρμογή ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος, που σημαίνει τόσο δίκαιη κατανομή φορολογικών βαρών όσο και δίκαιη << δημοσιονομική ανταλλαγή >> , δηλαδή το κράτος προσφέρει τα δημόσια αγαθά που οι πολίτες πιστεύουν ότι αντιστοιχούν στους φόρους που πληρώνουν, μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στη δημιουργία φορολογικής συνείδησης. Επίσης η επιβράβευση της εντιμότητας και τα θετικά κίνητρα για φορολογική συμμόρφωση μπορούν να συμβάλλουν προς την ίδια κατεύθυνση. (Feld και Frey, 2007· Smith και Stalans, 1991).

Επομένως, η φορολογική συνείδηση βασίζεται στην εμπιστοσύνη των πολιτών προς το κράτος, ένα κράτος όμως που διέπεται από τις αρχές του δικαίου και της διαφάνειας, όπου οι θεσμοί λειτουργούν και οι πολίτες έχουν λόγο⁷⁴.

⁷⁴Πηγή: <http://foroline.gr/archives/2855>.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ:

- 1) Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, (2014), **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας Πρακτική Εφαρμογή,**
- 2) Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας, (2015), **Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό Επίπεδο,**
- 3) Ευστάθιος Κριαράς, (2014), **Λογιστική Κοστολόγηση και Φορολογία Εργασιών Τέλους Χρήσεως,**

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ:

- 1) <http://www.taxheaven.gr/>
- 2) <http://epixeirisi.gr/>
- 3) <http://www.enikonomia.gr/>
- 4) https://en.wikipedia.org/wiki/Main_Page
- 5) <http://www.hellastax.com/>
- 6) <http://www.e-boss.gr/eboss/shared/index.jsp?context=101>
- 7) <http://foroline.gr/archives/2855>
- 8) <http://www.slkavalas.gr/>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

του Νόμου υπ' αριθμ. Ν. 2859 - Α' 248 - 7/11/2000

Δραστηριότητες που προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 3:

1. Τηλεπικοινωνίες.
2. Διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας.
3. Μεταφορά αγαθών.
4. Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών.
5. Μεταφορά προσώπων.
6. Παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάσθηκαν για πώληση.
7. Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών.
8. Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα.
9. Εναπόθεση.
10. Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων.
11. Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών.
12. Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων.
13. Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

του Νόμου υπ' αριθμ. Ν. 2859 - Α' 248 - 7/11/2000

1. «Έδαφος της Κοινότητας» ή «Κοινότητα» είναι το εσωτερικό των κρατών - μελών, όπως αυτό καθορίζεται για κάθε κράτος - μέλος στο άρθρο 227 της Συνθήκης Ίδρυσης της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

2. Εξαιρούνται από την έννοια του «εσωτερικού των κρατών - μελών»:

α) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Νησί της Ελιγολάνδης και περιοχή του Μπύζιγκεν της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

- Θέουτα και Μελίλιαντου Βασιλείου της Ισπανίας.

- Λιβίνιο και Καμπιόνε ντ' Ιταλία της Ιταλικής Δημοκρατίας.

β) Τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

- Άγιο Όρος της Ελληνικής Δημοκρατίας.

- Υπερπόντια διαμερίσματα της Γαλλικής Δημοκρατίας.

- Κανάρια νησιά του Βασιλείου της Ισπανίας.

- Άαλαντ νησιά της Φινλανδικής Δημοκρατίας.

3. Πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδος και του Πριγκιπάτου του Μονακό, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς τη Γαλλική Δημοκρατία.

Επίσης πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της Ελλάδος και του νησιού Μαν, θεωρούνται ως πράξεις διενεργούμενες από ή προς το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.

4. «Τρίτο έδαφος» ή «Τρίτες χώρες», κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται στην έννοια του εσωτερικού της Κοινότητας, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 3 του παρόντος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

του Νόμου υπ' αριθμ. Ν. 2859 - Α' 248 - 7/11/2000

ΑΓΑΘΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

(Το Παράρτημα ΙΙΙ, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 και ισχύει από 20-07-2015, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου)

Α. ΑΓΑΘΑ

Οι δασμολογικές κλάσεις του Παραρτήματος αυτού τέθηκαν όπως αυτές αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία του έτους 2015 (Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1101/2014 της Επιτροπής της 31ης Οκτωβρίου 2014, ΕΕ L 312/2014).

1. Κρέατα και παραπροϊόντα σφαγείων, βρώσιμα, (Δ.Κ. 0201, 0202, 0203, 0204, 0205, 0206, 0207, 0208, 0209, 0210). Παρασκευάσματα κρεάτων (Δ.Κ. 1601, 1602, ex 1603).
2. Ψάρια, φιλέτα και άλλη σάρκα ψαριών, καλαμάρια, χταπόδια και σουπιές, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα αλλά όχι αλλιώς παρασκευασμένα ή επεξεργασμένα. Εξαιρούνται τα συκώτια, αυγά και σπέρματα (Δ.Κ. EX 0302, EX 0303, EX 0304, EX 0307).
3. Γάλα και προϊόντα γαλακτοκομίας. Αυγά πτηνών. Μέλι φυσικό. (Δ.Κ. 0401, 0402, 0403, 0404, 0405, 0406, 0407, 0408, 0409).
4. Άλλα φυτά ζωντανά (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ρίζες τους), μοσχεύματα και μπόλια. (Δ.Κ. EX 0602).
5. Λαχανικά, φυτά, ρίζες και κόνδυλοι, βρώσιμα. Εξαιρούνται τα προϊόντα της Δ.Κ. 0714 (Δ.Κ. 0701, 0702, 0703, 0704, 0705, 0706, 0707, 0708, 0709, 0710, 0711, 0712, 0713).
6. Καρποί και φρούτα βρώσιμα (Δ.Κ. 0801, 0802, 0803, 0804, 0805, 0806, 0807, 0808, 0809, 0810, 0811, 0812, 0813).
7. Δημητριακά (Δ.Κ. 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007 και 1008).
8. Προϊόντα αλευροποιίας. Άμυλα κάθε είδους (Δ.Κ. 1101, 1102, 1103, 1104, 1105, 1106

και EX 1108).

9. Ελαιόλαδο και τα κλάσματά του, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα. Άλλα λάδια και τα κλάσματά τους, που παίρνονται αποκλειστικά από ελιές, έστω και εξευγενισμένα, αλλά όχι χημικώς μετασχηματισμένα και μείγματα από αυτά τα λάδια ή τα κλάσματα με λάδια ή κλάσματα της κλάσης 1509 (Δ.Κ. 1509 και 1510).

10. Παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών συσκευασμένα για τη λιανική πώληση. Ζυμαρικά, όχι ψημένα ή παραγεμισμένα ή αλλιώς παρασκευασμένα. Ψωμί, χωρίς προσθήκη άλλων ουσιών και όχι φρυγανισμένο ή περαιτέρω επεξεργασμένο. Κάψουλες κενές του τύπου που χρησιμοποιούνται για φάρμακα (Δ.Κ. EX 1901, EX 1902, EX 1905).

11. Νερά, στα οποία περιλαμβάνονται και τα φυσικά ή τεχνητά μεταλλικά νερά, χωρίς προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών ούτε αρωματισμένα, μη αεριούχα (Δ.Κ. EX 2201).

12. Φαρμακευτικά προϊόντα (Δ.Κ. 3001, 3002, 3003, 3004, 3005 και 3006).

13. Φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004. Εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002. (Δ.Κ. EX 3002, EX 3003, EX 3004). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

14. Βιβλία και βιβλία για παιδιά (Δ.Κ. EX4901, EX 4903). Εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες, έστω και εικονογραφημένες ή με διαφημίσεις (Δ.Κ. 4902). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

15. Ειδικές ανυψωτικές συσκευές (σκάλες, ανελκυστήρες, μηχανήματα ανεβοκατεβάσματος αναπήρων και παρόμοια), που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναπήρων (Δ.Κ. EX 8428).

16. Αμαξάκια τύπου πολυθρόνας και άλλα οχήματα για αναπήρους, έστω και με κινητήρα ή άλλο μηχανισμό προώθησης, ανταλλακτικά αναπηρικού αμαξιού και ερεισίνωτο (Δ.Κ. 8713 και EX 8714).

17. Αντισυλληπτικές συσκευές που ονομάζονται «ενδομήτρια αντισυλληπτικά», αυτολιπαινόμενοι καθετήρες, καθετήρες κεντρικοί για αιμοκάθαρση, καθετήρες σίτισης, καθετήρες περιτοναϊκής, καθετήρες κύστεως υπερηβικές, σύριγγες σίτισης, πιεσόμετρα ομιλούντα, βελόνες (για τις πένες ινσουλίνης), βελόνες τεχνητού νεφρού, συσκευές

έκχυσης ινσουλίνης (Δ.Κ. EX 9018).

18. Είδη και συσκευές ορθοπεδικής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιατροχειρουργικές ζώνες και επίδεσμοι και οι πατερίτσες. Νάρθηκες, υποστηρίγματα και άλλα είδη και συσκευές για κατάγματα. Είδη και συσκευές προθέσεως. Συσκευές για τη διευκόλυνση της ακοής στους κουφούς και άλλες συσκευές που κρατιούνται με το χέρι, φέρονται από τα πρόσωπα ή εισάγονται στον ανθρώπινο οργανισμό, με σκοπό την αναπλήρωση μιας έλλειψης ή τη θεραπεία μιας αναπηρίας. Εξαιρούνται τα μέρη και εξαρτήματα των παραπάνω αγαθών (Δ.Κ. EX 9021).

19. Η παράδοση νερού.

20. Ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716), το φυσικό αέριο (Δ.Κ. EX 2711), καθώς και θέρμανση μέσω δικτύου (τηλεθέρμανση).

21. Ανυψωτικό τουαλέτας (Δ.Κ. EX 3922), μπανιέρες για ανάπηρους (Δ.Κ. EX 3922, 6910, 7324), στηθόδεσμος μαστεκτομής - μαγιώ μαστεκτομής (Δ.Κ. EX 6212, EX 6112, EX 6211), προγράμματα για ηλεκτρονικούς υπολογιστές (jaws, supernova, hall, φωναισθησίας, fine reader) (Δ.Κ. EX 8523), εκτυπωτές Braille (Δ.Κ. EX 8443), ρολόγια χειρός (Braille) (Δ.Κ. EX 9102), πινακίδες γραφής (Braille), μέτρα (Braille) (Δ.Κ. EX 9017), μπαστούνια (λευκά και ηλεκτρονικά) (Δ.Κ. EX 6602), κασετόφωνα με 4 tracks (Braille) (Δ.Κ. EX 8519), ταινίες μέτρησης σακχάρου (Δ.Κ. EX 3822), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

22. Καθίσματα μπάνιου (Δ.Κ. EX 3922 και EX 9401), αντλία απόσιδήρωσης για μεσογειακή αναιμία (Δ.Κ. EX 9018), σύστημα τραχειοστομίας – τραχειοσωλήνες – φίλτρα (Δ.Κ. EX 9018), περπατούρα (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), τρίποδο (Δ.Κ. EX 8716, EX 6602, EX 9021), σύστημα φωτεινής ειδοποίησης (Δ.Κ. EX 8531), δέκτης φωτεινών σημάτων (Δ.Κ. EX 8517), Braille display (Δ.Κ. EX 8528), scanner (Δ.Κ. EX 8471), Braille note taker (Δ.Κ. EX 8469), προγράμματα κινητών τηλεφώνων σε ελληνική και ξένη έκδοση (mobile speak, speaking phone) (Δ.Κ. EX 8523), πλαίσια γραφής για άτομα με μειωμένη όραση (Braille) (Δ.Κ. EX 3926), κάλτσες Α.Γ. ή Κ.Γ. (Δ.Κ. EX 6115, EX 6217), κάλτσες κολοβώματος (Δ.Κ. EX 6307), φίλτρα αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), γραμμές αιμοκάθαρσης, αιμοδιήθησης, αιμοδιαδιήθησης και πλασμαφαίρεσης (Δ.Κ. EX 9018), σάκοι περισυλλογής υγρού προετοιμασίας φίλτρων (Δ.Κ. EX 3926), Y-connectors, σετ φλεβοκέντησης κατά την αιμοκάθαρση (Δ.Κ. EX 9018), φύσιγγες διπτανθρακικών (Δ.Κ. EX 2836), συνδετικό από τιτάνιο (Δ.Κ. EX 9018, EX 8108),

γραμμή σύνδεσης και αποχέτευσης, σάκοι απόχτευσης (Δ.Κ. ΕΧ3926), κασέτες σύνδεσης, Clamp (λαβίδες) (Δ.Κ. ΕΧ 9018), βαλίτσα περιτοναϊκής κάθαρσης (SMART PD CASE) (Δ.Κ. ΕΧ 9018, ΕΧ 4202), αναλώσιμο υλικό για κολοστομίες (Δ.Κ. ΕΧ 3006), τα οποία προορίζονται για την εξυπηρέτηση ατόμων με ειδικές ανάγκες.

Β. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).
2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα από 1.10.2015 και έως την ημερομηνία αυτή ο εφαρμοζόμενος συντελεστής, για τις υπηρεσίες της περίπτωσης αυτής, ορίζεται σε 6%.
3. Η παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας, παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών και ατόμων με ειδικές ανάγκες γενικά.

Γ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτόν, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Με εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, Κατερίνας Σαββαΐδου, κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 4334/2015 αναφορικά με τους νέους συντελεστές ΦΠΑ.

Στον μειωμένο συντελεστή 13% συνεχίζουν να υπάγονται τα ακόλουθα προϊόντα:

- κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα από χοιροειδή, προβατοειδή ή αιγοειδή, πετεινούς, κόττες, γαλοπούλες και κουνέλια,
- ψάρια, φιλέτα και σάρκα ψαριών, νωπά διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα και από τα μαλάκια (σουπιές, χταπόδια και καλαμάρια),
- γάλα και γαλακτοκομικά προϊόντα,
- φυτά ζωντανά, μοσχεύματα και μπόλια,
- λαχανικά, καρποί και φρούτα βρώσιμα,
- δημητριακά, άμυλα και προϊόντα αλευροποιίας,
- ελαιόλαδο,
- παρασκευάσματα για τη διατροφή των παιδιών,
- ψωμί
- ζυμαρικά,
- νερά φυσικά,
- φαρμακευτικά προϊόντα,
- καθετήρες, σύριγγες, είδη και συσκευές ορθοπεδικής,
- ηλεκτρική ενέργεια και φυσικό αέριο του Κεφαλαίου 27 του Δασμολογίου,
- είδη για αναπήρους.

Στον κανονικό συντελεστή 23% (από 13%) μετατάσσονται τα ακόλουθα προϊόντα:

- ορισμένα ζωντανά ζώα,
- κρέατα βρώσιμα, νωπά, διατηρημένα με απλή ψύξη ή κατεψυγμένα από βοοειδή, κρέατα και παραπροϊόντα σφαγίων,
- μαλακόστρακα και μαλάκια (εκτός από χταπόδια, σουπιές και καλαμάρια), συκώτια, αυγά και σπέρματα,
- άνθη,
- καφές, τσάι, ματέ και μπαχαρικά,
- μαστίχα, πηκτικές και πηκτινικές ενώσεις,

- λάδια (εκτός από το ελαιόλαδο),
- παρασκευάσματα κρεάτων, ψαριών, μαλακίων και μαλακοστράκων,
- ζάχαρη και παρασκευάσματα ζάχαρης,
- κακάο και παρασκευάσματα κακάου,
- παρασκευάσματα με βάση τα δημητριακά, τα αλεύρια, τα άμυλα και το γάλα,
- παρασκευάσματα λαχανικών, καρπών και φρούτων,
- διάφορα παρασκευάσματα διατροφής,
- ξύδια και υποκατάστατα αυτών,
- απορρίμματα βιομηχανιών διατροφής και τροφές για τη διατροφή των ζώων,
- αλάτι και θαλασσινό νερό,
- ορισμένα ραδιενεργά στοιχεία και ισότοπα
- καυσόξυλα,
- λιπάσματα,
- εντομοκτόνα,
- προφυλακτικά,
- σερβιέτες και λοιπά είδη για την υγιεινή της γυναίκας,
- κτηνοτροφικά προϊόντα,
- ορισμένα είδη για αναπήρους

Ο υπέρ-μειωμένος συντελεστής 6% ισχύει μόνο για τα φάρμακα, τα βιβλία, τις εφημερίδες και τα περιοδικά.

- Υπηρεσίες που μετατάσσονται στον κανονικό συντελεστή είναι οι ακόλουθες:
- Εισιτήρια εκδηλώσεων
- Τέλη για τη λήψη ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών
- Υπηρεσίες συγγραφέων και καλλιτεχνών
- Υπηρεσίες για τη γεωργική παραγωγή
- Εστίαση
- Υπηρεσίες γραφείων κηδειών
- Οι μη απαλλασσόμενες ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α.

(έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS).

1. Με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1182/11.8.2015 ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο του νέου εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2015 - Φ2 TAXIS, που ισχύει 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.

2. Το νέο έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ περιλαμβάνει τις εξής τροποποιήσεις σε σχέση με το ισχύον έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2014 - Φ2 TAXIS:

α) Ο συντελεστής ΦΠΑ «6,5%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «6%» και ο συντελεστής ΦΠΑ «5%» αντικαταστάθηκε με το συντελεστή «4%», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 το ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16.7.2015).

β) Το λεκτικό του κωδικού «362» «Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών» αντικαταστάθηκε με το λεκτικό «Αγορές και εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)» και το λεκτικό του κωδικού «363» «Λοιπές εισαγωγές (εκτός επενδυτικών αγαθών)» αντικαταστάθηκε με το λεκτικό «Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (πάγια)». Οι τροποποιήσεις αυτές κρίθηκαν απαραίτητες προκειμένου να είναι φανερό ότι για σκοπούς ΦΠΑ τα επενδυτικά αγαθά αφορούν τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης.

γ) Καταργείται ο κωδικός «501» «ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ» καθώς επανασχεδιάστηκε ο πίνακας εκκαθάρισης του φόρου με απλούστερο τρόπο υπολογισμού του φόρου προς έκπτωση, επιστροφή ή καταβολή.

δ) Προστέθηκε ο κωδικός «404» «Φόρος που έχει δεσμευθεί μέσω τραπεζών» στον οποίο θα καταχωρούνται τα ποσά που παρακρατούνται από τις τράπεζες κατά το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγών, προκειμένου να αποδοθούν στη φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν.4334/2015. Ο τρόπος συμπλήρωσης του κωδικού θα οριστεί μετά την έκδοση της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την οποία θα ρυθμιστεί η διαδικασία εφαρμογής της διάταξης αυτής.

ε) Προστέθηκαν οι κωδικοί «906 - Πωλήσεις α' κατοικίας», «907 - Αξία εισροών κωδ. 906»

και «908 - Μικτό κέρδος επιχ. άρθρου 43» καθώς η παροχή των πληροφοριών αυτών είναι αναγκαία προκειμένου για τον ορθό υπολογισμό της βάσης των ιδίων πόρων για σκοπούς ΦΠΑ και την συνεισφορά της Χώρας μας στον προϋπολογισμό της Ε.Ε. Για το σκοπό αυτό κρίνεται σημαντική η ορθή συμπλήρωση των κωδικών αυτών. Ειδικότερα:

i. Ο κωδ. 906 συμπληρώνεται μόνο από τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και σε αυτόν καταχωρείται ανά φορολογική περίοδο η αξία των πωλήσεων που αφορούν α' κατοικία από οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ.

ii. Στον κωδ. 907 καταχωρείται η αξία των εισροών ανά φορολογική περίοδο που αντιστοιχούν στις πωλήσεις του κωδ. 906.

iii. Στο κωδ. 908 καταχωρείται ανά φορολογική περίοδο το μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (πρακτορεία ταξιδιών).

3. Οι οδηγίες για το έντυπο της δήλωσης ΦΠΑ 050 - ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2014, Φ2 TAXIS όπως κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ.1082/6.4.2015 συνεχίζουν να ισχύουν με τις εξής διευκρινίσεις:

Κωδ. 312: Στο ποσό του κωδικού αυτού δεν καταχωρούνται οι εξαιρούμενες πράξεις που έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό «310» π.χ. αποζημιώσεις, μέρισμα δικηγορικού συλλόγου κλπ, με εξαίρεση τις επιδοτήσεις και τις επιχορηγήσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1056/11.2.2002, οι οποίες συνεχίζουν να καταχωρούνται στον κωδικό αυτό.

Κωδ. 364 - 384: Στους κωδικούς αυτούς καταχωρούνται εκτός των λοιπών πράξεων και η φορολογητέα αξία και ο φόρος αντίστοιχα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που αφορούν επενδυτικά αγαθά (πάγια).

Κωδ. 511: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403+404-483-505 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483+505-401-403-404 εφόσον έχει θετικό πρόσημο. Σε περίπτωση που το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή (κωδ. 505) είναι μεγαλύτερο από το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483-401-403-404 ή των κωδικών 470+401+403+404-483, η διαφορά του φόρου προκύπτει προς καταβολή (κωδ. 511). 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, με την επιφύλαξη της παραγραφής της σχετικής αξίωσης.

Κωδ. 502: Γράψτε το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 470+401+403+404-483-505 εφόσον έχει θετικό πρόσημο, ή το αλγεβρικό άθροισμα των κωδικών 480+483+505-401-403-404 εφόσον έχει αρνητικό πρόσημο, που πρέπει να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο.

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 είναι μεγαλύτερο από το ποσό που υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. 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.

Πηγή: <http://www.taxheaven.gr>

© Taxheaven

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Έντυπα Μητρώου

Έντυπο Μ0 Αίτηση για επανεκτύπωση - έκδοση πιστοποιητικού ΥΠΜ & Ε- παροχή πληροφοριών

Έντυπο Μ1 Δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. / Μεταβολής ατομικών στοιχείων

Έντυπο Μ2 Δήλωση έναρξης / μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου

Έντυπο Μ3 Δήλωση έναρξης / μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου

Έντυπο Μ4 Δήλωση διακοπής εργασιών

Έντυπο Μ5 Δήλωση υπό ίδρυση επιχείρησης

Έντυπο Μ6 Δήλωση δραστηριοτήτων επιχείρησης

Έντυπο Μ7 Δήλωση σχέσεων φορολογουμένου

Έντυπο Μ8 Δήλωση μελών μη φυσικού προσώπου

Έντυπο Μ9 Δήλωση στοιχείων έδρας αλλοδαπής επιχείρησης

Έντυπο Μ10 Δήλωση εγκατάστασης εσωτερικού

Έντυπο Μ11 Δήλωση εγκατάστασης εξωτερικού

Έντυπο Μ12 Δήλωση πωλήσεων από απόσταση

Έντυπο Μ13 Δήλωση απενεργοποίησης Α.Φ.Μ.

Έντυπα Φ.Π.Α.

Έντυπο Φ2 050-ΦΠΑ 2015 Δήλωση ΦΠΑ (Για υπόχρεους σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων ΕΛΠ)

Έντυπο Φ4 Ανακεφαλαιωτικός πίνακας Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων

Έντυπο Φ5 Ανακεφαλαιωτικός πίνακας Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων

Έντυπο ΦΠΑ-018Α Αίτηση (Επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.) με βάση την Α.Υ.Ο. αριθ. 1031790/2051/575/1991

