

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**“Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.”**  
*V.A.T. APPLICATION*



**ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΣΠΑΝΟΣ**  
**A.M.: 12078**

**ΠΕΙΡΑΙΑΣ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2013**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

#### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

1.1.	Χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.....	3
1.2.	Αντικείμενο του Φόρου.....	4
1.3.	Υποκείμενοι Φόρου .....	13
1.4.	Ο φόρος βαρύνει τον τελικό καταναλωτή.....	13
1.5.	Κατάταξη σε συντελεστή Φ.Π.Α.....	14
1.5	Υπόχρεοι υποβολής δηλώσεων.....	14
1.6.	Φορολογητέα αξία - Συντελεστές υπολογισμού του φόρου.....	17
1.7.	Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων.....	18
1.8.	Μετάταξη επιχείρησης από τις απαλλασσόμενες ή από την α' κατηγορία στην β' κατηγορία.....	18
1.9.	Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς με βιβλίο β' κατηγορίας στις απαλλασσόμενες ή στην α' κατηγορία.....	24
1.10.	Παράδειγμα υπολογισμού Φ.Π.Α. επιτηδευματιών της β' κατηγορίας.....	27
1.11.	Φορολογητέα αξία στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.....	29
1.12.	Επιστροφή Φ.Π.Α.....	39
1.13.	Αναλογική έκπτωση (pro-rata) .....	40.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

#### ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ 39

2.1.	Ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α. και ένταξη σε αυτά.....	39
2.2.	Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων.....	43
2.3.	Πράξεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α .....	46
2.4.	Ειδικό καθεστώς αγροτών.....	58
2.5.	Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών.....	61
2.6.	Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνό βιομηχανικών προϊόντων	63
2.7.	Ειδικό καθεστώς μεταπωλητών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας .....	64
2.8.	Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες (άρθρο 36β) 33.....	65

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

#### Η ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

3.1.	Περιεχόμενο της εκκαθαριστικής δήλωσης.....	67
3.2.	Τόπος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.....	71
3.3.	Χρόνος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.....	72
3.4.	Σε πόσες* ημέρες υποχρεούται μια επιχείρηση που παύει την δραστηριότητα της να υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.....	73
3.5.	Υπόχρεοι υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης.....	74
3.6.	Απαλαγή υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης.....	75

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

4.1.	Πως υποβάλλεται η Δήλωση.....	76
4.2.	Υποβολή μέσω TAXISNET.....	77
4.3.	Πότε πρέπει να υποβληθεί η τελευταία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. σε περίπτωση μετασχηματισμού των επιχειρήσεων.....	77
4.4.	Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση και με ποιο έντυπο (050 ή 051-ΦΠΑ).....	78
4.5.	Τεταρτοβάθμιοι υπολογαριασμοί του 54.00.99 «Φ.Π.Α. απόδοση-εκκαθάριση».....	80
4.6.	Εποχιακές επιχειρήσεις.....	86
4.7.	Ποιοι δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν Περιοδική Δήλωση.....	86
4.8.	Συνέπειες μη υποβολής Περιοδικής Δήλωσης.....	87
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>91</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

### ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

#### 1.1. Χαρακτηριστικά του ΦΠΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι κοινοτικός φόρος και τυπικά και ουσιαστικά.

Τυπικά, γιατί το θεσμικό του πλαίσιο σε εθνικό επίπεδο δεν είναι τίποτα άλλο παρά διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου που ενσωματώνονται σχεδόν αυτούσιες στο Εθνικό μας Δίκαιο. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι Ν.1642/86 και Ν.2093/92, οι οποίοι βασίζονται στις αντίστοιχες Κοινοτικές Οδηγίες 77/388/ΕΟΚ και 91/680/Ε.Κ.

Ουσιαστικά, γιατί τα περιθώρια παρεκκλίσεων τόσο από νομικής πλευράς όσο και από πλευράς εφαρμογής είναι ελάχιστα.

Με τις Οδηγίες (Directives) της ΕΕ καθορίζονται οι βασικές αρχές εφαρμογής και οι Εθνικές Φορολογικές Διοικήσεις μπορούν να παίρνουν πρωτοβουλίες μόνο σε εφαρμοστικές διατάξεις, οι οποίες αφορούν την υλοποίηση του νομικού πλαισίου όπως:

- χρόνος και τρόπος υποβολής των δηλώσεων,
- τρόπος καταβολής του φόρου ή
- τρόπος επιστροφής του φόρου,
- διαδικασίες επιστροφής του φόρου κ.λ.π.

Όλες οι μεταβολές του Φ.Π.Α. προέρχονται από το σχετικό Κοινοτικό Δίκαιο, το οποίο υιοθετείται στο Εθνικό μας Δίκαιο.

Η μεταβολή στον τομέα του Φ.Π.Α. που έγινε με το Ν. 2992/2002, άρθρο 18, κατ' εφαρμογή της Οδηγίας 2000/65/Ε.Κ, η οποία τροποποίησε στο σχετικό θέμα τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. (77/388/ΕΟΚ).

Ακόμη, ο ΦΠΑ, έχει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Είναι έμμεσος φόρος, ο οποίος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή της χώρας.
- Είναι αναλογικός γιατί οι συντελεστές<sup>1</sup> του είναι σταθεροί και δεν εξαρτώνται από από το ύψος της φορολογητέας βάσης,
- Είναι φόρος επί των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο του ΦΠΑ,
- Είναι ουδέτερος για τις επιχειρήσεις και επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο αγαθά και υπηρεσίες ανεξάρτητα από την προέλευση και τα στάδια συναλλαγών μέχρι τον τελικό καταναλωτή,
- Είναι επιρριπτόμενος από τον υπόχρεο στον αντισυμβαλλόμενο και ο πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία είναι υπόχρεος να καταβάλει αυτόν στην Δ.Ο.Υ. ακόμη και αν ο αγοραστής αρνηθεί<sup>2</sup> την καταβολή του.

Συνεπώς ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) είναι:

- ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στο εσωτερικό της χώρας και επιρρίπτεται στους καταναλωτές.

- Πρόκειται για ένα φόρο που επιβάλλεται σε βάρος των επιχειρήσεων και καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία κ.λ.π.) και της εμπορίας των αγαθών (χονδρικό και λιανικό εμπόριο) και που υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους.

## 1.2. Αντικείμενο του Φόρου

Με το άρθρο 2 προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή οι πράξεις που υπάγονται σ' αυτόν. Οι πράξεις αυτές, που ορίζονται και αναλύονται στα άρθρα 5, 6, 7, 8, 9 και 10 του νόμου 1642/86 (αλλά και του ν. 2859/2000), αναφέρονται αφενός στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών) και αφετέρου στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 1642/1986, αντικείμενο του φόρου είναι:

- Η παράδοση αγαθών από επιχείρηση, στα πλαίσια των εργασιών της.
- Η παροχή υπηρεσιών από επιχείρηση, στα πλαίσια των εργασιών της.
- Η εισαγωγή αγαθών από οποιονδήποτε (ιδιώτη, επιτηδευματία κλπ.).
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από επιχείρηση, στα πλαίσια των εργασιών της, η απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων από οποιονδήποτε (ιδιώτη, επιτηδευματία κλπ.), καθώς και η απόκτηση αγαθών που υπόκεινται σε εναρμονισμένους στους Ε.Ε. φόρους κατανάλωσης τόσο από υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα, όσο και από μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα (νοσοκομεία, ιδρύματα κ. κλπ.).

Για τις παραπάνω πράξεις σημειώνουμε συνοπτικά τα ακόλουθα:

### ***A) Παράδοση αγαθών:***

Η παράδοση αγαθών υπόκειται σε φόρο εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

➤ Ως παράδοση αγαθών κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά. Ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα. Από την ανάλυση των σχετικών διατάξεων του νόμου προκύπτει ότι για την πραγματοποίηση της παράδοσης αγαθών, με την έννοια του άρθρου 5 του νόμου, απαιτείται η συνύπαρξη των εξής κυρίως στοιχείων: ενέργεια του υποκείμενου στο φόρο στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας,

- σύμβαση αμφοτεροβαρής και μεταβιβαστική της κυριότητας,
- παράδοση του μεταβιβαζόμενου πράγματος,
- θέση του πράγματος στη διάθεση του λήπτη.

### Ως Παράδοση λογίζεται επίσης:

- Η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος.
- Η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.

Εξάλλου, ως εσωτερικό της χώρας θεωρείται η ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους.

#### ➤ **B ) Παράδοση ακινήτων:**

Εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα νέα ακίνητα:

α) Περιπτώσεις παράδοσης ακινήτων που επιβάλλεται Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α. επιβάλλεται στην παράδοση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο του αποπερατωμένου εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή Φ.Π.Α. 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 χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδειας.

Επίσης Φ.Π.Α. επιβάλλεται στη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, στη σύσταση ή στην παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, στην παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και στη μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

β) Χρόνος έναρξης εφαρμογής

Φ.Π.Α. επιβάλλεται στην παράδοση ακινήτων των οποίων:

- Η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 01/01/2006 και μετά
- Η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 01/01/2006 και μετά με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Εξαιρέση μπορεί να χορηγηθεί, εφόσον αυτό είναι επιθυμητό, στις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί μέχρι 25/11/2005 πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και στις περιπτώσεις αντιπαροχής εφόσον μέχρι την ημερομηνία αυτή έχει υπογραφεί και το προσύμφωνο μεταβίβασης χλυστών οικοπέδου και εργολαβικό κατασκευής.

γ) Πρώτη κατοικία

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το Φ.Μ.Α. κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης.

Επισημαίνεται ότι για τον οικοπεδούχο στην περίπτωση αντιπαροχής δεν υφίσταται ποτέ απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αφού δεν πληρούται η βασική προϋπόθεση της αγοράς που θέτουν οι διατάξεις Φ.Μ.Α.

δ) Παράδοση γηπέδων

Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παράδοση οικοπέδων, αγροτεμαχίων κ.λπ., καθώς και η παράδοση ιδανικών μεριδίων αυτών.

ε) Αντιπαροχή

Δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. στην παράδοση των χιλιοστών του οικοπέδου από τον οικοπεδούχο προς τον κατασκευαστή, ενώ επιβάλλεται Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις κτισμάτων που δίδονται ως αντιπαροχή από τον κατασκευαστή στον οικοπεδούχο. Ως αξία, επί της οποίας υπολογίζεται Φ.Π.Α., λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται στον οικοπεδούχο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου, δηλαδή η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας.

στ) Μεταβίβαση ιδιοκτησιών που παραμένουν στην κυριότητα του οικοπεδούχου πριν από την αποπεράτωση της οικοδομής

Ο οικοπεδούχος μπορεί σε οποιοδήποτε στάδιο κατασκευής της οικοδομής, ακόμη και πριν εκδοθεί με το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων, να μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που παραμένουν στην κυριότητά του. Η μεταβίβαση αυτή υπάγεται σε Φ.Μ.Α. εάν ο οικοπεδούχος είναι ιδιώτης και σε Φ.Π.Α. εάν είναι κατασκευαστική επιχείρηση. Σημειώνεται ότι σε αυτήν την περίπτωση το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων θα εκδοθεί στον οικοπεδούχο που έχει συμβληθεί με τον κατασκευαστή και σε αυτόν επιρρίπτεται ο αναλογών Φ.Π.Α.

ζ) Διαφορά ανάμεσα στην φορολογηθείσα αξία κάθε ιδιοκτησίας κατά τη μεταβίβαση και του απολογιστικού κόστους

Κατά την μεταβίβαση ιδιοκτησίας πριν από την αποπεράτωση της οικοδομής επιβάλλεται Φ.Π.Α. Με την ολοκλήρωση της οικοδομής και την υποβολή του ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους είναι πιθανό για κάποιες ή όλες τις ιδιοκτησίες αυτό να προκύπτει μεγαλύτερο από την φορολογηθείσα κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης αξία. Η κατασκευαστική επιχείρηση μπορεί να υποβάλλει έκτακτη δήλωση και να αποδώσει τον Φ.Π.Α. που οφείλει σημειώνοντας την αιτία υποβολής της αλλά δεν θα μεταφέρει το ποσό αυτό προς έκπτωση στην περιοδική της οικείας φορολογικής περιόδου. Άλλως ο φόρος καταλογίζεται κατά τον έλεγχο λόγω ανακρίβειας.

η) Εκχώρηση εργολαβικού προσυμφώνου κατασκευαστικής επιχείρησης που έχει συμβληθεί με οικοπεδούχο σε άλλη κατασκευαστική επιχείρηση προς συνέχιση των εργασιών

Η εκχώρηση εκ μέρους του εργολάβου των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από το προσύμφωνο μεταβίβασης χιλιοστών οικοπέδου και εργολαβικό κατασκευής συνιστά παροχή υπηρεσίας. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για την εκχώρηση αυτή ο αρχικός εργολάβος. Η κατασκευαστική επιχείρηση που υπεισέρχεται στο εργολαβικό προσύμφωνο θα έχει όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις ως προς τον Φ.Π.Α. για την εν λόγω οικοδομή.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στις περιπτώσεις που πριν την εκχώρηση έχει συντελεστεί μεταβίβαση χιλιοστών οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή (με συμβόλαιο) ή έχουν μεταβιβαστεί σε οποιονδήποτε τρίτο ιδιοκτησίες που αφορούν στο εργολαβικό αντάλλαγμα, διότι ενδέχεται να προκύπτουν και άλλες πράξεις που υπόκεινται σε φορολογία.

**Γ) Η παροχή υπηρεσιών:**

Η παροχή υπηρεσίας υπόκειται στο φόρο, εφόσον πραγματοποιείται επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του νόμου, ως παροχή υπηρεσίας θεωρείται κάθε πράξη που δεν 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.

**Ως παροχή υπηρεσιών λογίζεται επίσης:**

- Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων.
- Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση.
- Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου.
- Η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοδοτριών

**Δ) Εισαγωγή αγαθών:**

- Η τελευταία κατηγορία πράξεων που υπάγονται στο φόρο, εκτός από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με την περίπτωση β' του εν λόγω άρθρου, είναι η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια. Επισημαίνεται εδώ ότι η εισαγωγή αγαθών φορολογείται αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι, ή αν αυτός ενεργεί κατά την εισαγωγή μέσα στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του. Συνεπώς η εισαγωγή αγαθών θα φορολογηθεί και όταν ακόμα ο εισαγωγέας είναι πρόσωπο που δεν ασκεί καμιά οικονομική δραστηριότητα (ιδιώτης).

## **Έντυπο Φ5**

### **ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.**

#### **A. Γενικές Οδηγίες**

##### **Περιεχόμενο και υπόχρεοι υποβολής του πίνακα.**

Τον πίνακα αυτό υποβάλλουν τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α) στην Ελλάδα και:

α) Πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1, 2 και 12 του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 όπως ισχύει) καθώς και αποκτήσεις που αποδεικνύουν ότι έγιναν με σκοπό την μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους - μέλους (σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 15 του Κώδικα Φ.Π.Α. όπως ισχύει).

β) Λαμβάνουν υπηρεσίες από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας (σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 14) και για τις οποίες είναι υπόχρεα στο φόρο (πράξεις λήπτη). Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας.

Τα πρόσωπα αυτά πρέπει πριν από την πραγματοποίηση των πράξεων που δηλώνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα, να εγγράφονται στο σύστημα VIES (με υποβολή δήλωσης «μεταβολών - μετάταξης» στη Δ.Ο.Υ.) και να επαληθεύουν μέσω του συστήματος αυτού, τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του προμηθευτή ή αυτού που τους παρέχει τις υπηρεσίες (σχετ. άρθρο 36 Κώδικα ΦΠΑ παρ. 5 και 5β) πριν από κάθε συναλλαγή.

Το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (του άρθρου 41 του κώδικα Φ.Π.Α.) ή που πραγματοποιεί μόνο



παραδόσεις αγαθών - παροχές υπηρεσιών που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και το μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, οφείλουν να αποκτούν ΑΦΜ/ΦΠΑ και να εγγράφονται στο σύστημα VIES για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν, εφόσον, το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, υπερβαίνει το ποσό των 10.000€ (λαμβάνονται υπόψη οι αποκτήσεις από όλα τα κράτη μέλη κατά την προηγούμενη ή κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, ενώ η υποχρέωση αυτή ισχύει χωρίς όριο για τα καινούρια μεταφορικά μέσα και τα προϊόντα που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης). Τα πρόσωπα αυτά εφόσον το επιθυμούν μπορούν να αποκτούν ΑΦΜ/ΦΠΑ και να εγγράφονται στο σύστημα VIES για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν ανεξαρτήτως ποσού (με δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο διαχειριστικές περιόδους).

**Ειδικότερα στον πίνακα καταχωρούνται:**

α) Οι αποκτήσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο πωλητής και ο αγοραστής διαθέτουν Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στη χώρα τους.

β) Η παραλαβή αγαθών στην Ελλάδα από πρόσωπο που διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και τα οποία, είτε αποστέλλονται από άλλο κράτος μέλος από το ίδιο πρόσωπο για τις ανάγκες του, είτε μεταφέρονται από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α. (κύρωση με το Ν. 2859/2000 όπως ισχύει). Στις

περιπτώσεις αυτές ως αριθμός μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή αναγράφεται αυτός που διαθέτει το πρόσωπο αυτό ή ο φορολογικός του αντιπρόσωπος στο κράτος μέλος αποστολής των αγαθών.

γ) Οι αποκτήσεις από άλλα Κ.Μ. που προορίζονται για παραδόσεις σε άλλο κράτος μέλος (τριγωνικές συναλλαγές). Η αξία αυτών καταχωρείται στην στήλη 6. Παράδειγμα: Έστω τρεις υποκείμενοι (α, β, γ) εγκαταστημένοι αντίστοιχα σε τρία Κράτη Μέλη (Α, Β, Γ). Στην περίπτωση που ο α τιμολογεί αγαθά στο β και ο β τιμολογεί στο γ, ενώ τα αγαθά αποστέλλονται απευθείας από τον α στο γ, τότε ο γ πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση από τον β και ο β πραγματοποιεί απόκτηση από το Κ.Μ. (Α) που προορίζεται για παράδοση αγαθού στο Κ.Μ. (Γ) και στον γ (τριγωνική συναλλαγή). Ο β για αυτήν τη συναλλαγή πρέπει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα και να δηλώσει το τιμολόγιο που δέχεται από τον α στη στήλη 6 του πίνακα. Στην περίπτωση αυτή και τα τρία πρόσωπα πρέπει να διαθέτουν ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους.

δ) σύμφωνα με τα ανωτέρω, και οι αποκτήσεις αγαθών στην Ελλάδα που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο Κράτος Μέλος (π.χ. Ιταλία) στο οποίο εισήχθησαν από Τρίτη χώρα (π.χ. Κίνα) με απαλλαγή από το ΦΠΑ (χρησιμοποιώντας την τελωνειακή διαδικασία 42.00).

**Στον πίνακα δεν καταχωρούνται:**

α) η απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος και των οποίων η παράδοση πραγματοποιείται από:

**1.** υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας ή διοργανωτή δημοπρασίας, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή εφόσον τα αποκτηθέντα αγαθά φορολογήθηκαν στο άλλο κράτος - μέλος.

**2.** πωλητή μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος.

3. πωλητή που απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του. Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα του.

4. πωλητή υποκείμενο στο φόρο ο οποίος παραδίδει τα αγαθά στον αγοραστή μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας. Στην περίπτωση αυτή τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας και υπόχρεος στο φόρο ο πωλητής των αγαθών.

β) η απόκτηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος και των οποίων:

5. η εισαγωγή ή η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο (π.χ. η απόκτηση αγαθού που χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος όπως η πώληση παγίου από πρόσωπο που παρέχει αποκλειστικά ιατρικές υπηρεσίες, παραδόσεις στην Ελλάδα προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες κλπ),

6. η παράδοση φορολογείται, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν, στο άλλο κράτος μέλος,

7. η παράδοση πραγματοποιείται χωρίς αντάλλαγμα (δωρεάν). γ) η παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) σε άλλο κράτος μέλος προς λήπτη που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ (ΑΦΜ/ΦΠΑ) στην Ελλάδα εφόσον:

8. ο τόπος φορολογίας είναι το άλλο κράτος μέλος και η παρεχόμενη υπηρεσία: α) επιβαρύνεται με ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες εστίασης που εκτελούνται στο άλλο κράτος μέλος) ή β) απαλλάσσεται από το ΦΠΑ (π.χ. δικαίωμα εισόδου σε εκπαιδευτικό σεμινάριο που πραγματοποιείται στο άλλο κράτος μέλος) ή

9. ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας ωστόσο υπόχρεος στο φόρο δεν είναι ο λήπτης της υπηρεσίας αλλά αυτός που παρέχει την υπηρεσία (π.χ. παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με ακίνητο στην Ελλάδα) ή

10. ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των υπηρεσιών αλλά η εν λόγω υπηρεσία απαλλάσσεται από το φόρο στο εσωτερικό της χώρας (π.χ. παροχή νομικών υπηρεσιών σε Έλληνα υποκείμενο στο φόρο) ή

11. η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται χωρίς αντιπαροχή (δωρεάν).

## **B. Φορολογητέα αξία:**

1. Η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται (ανεξαρτήτως εάν αναφέρονται διακριτά στο τιμολόγιο) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων (όχι οι τόκοι υπερημερίας), καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

2. Στην περίπτωση μεταφοράς αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α. όπως ισχύει, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών.

β) Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή λήπτη εκπτώσεις, καθώς και οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών. Η φορολογητέα αξία μειώνεται επίσης κατά την αξία των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές.

### **Γ.Χρόνος δήλωσης των συναλλαγών:**

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και η λήψη υπηρεσιών δηλώνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο (ημερολογιακό μήνα) που ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο.

Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15<sup>η</sup> του επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά και όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, κατά τον χρόνο που αρχίζει η αποστολή των αγαθών.

Στην περίπτωση που η αντιπαροχή καταβάλλεται πριν την απόκτηση των αγαθών, ως προκαταβολή ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου από τον αντισυμβαλλόμενο και την είσπραξη της προκαταβολής.

Στην ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το δημόσιο και οι συναλλαγές πρέπει να δηλώνονται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα κατά το χρόνο α) πραγματοποίησης της παροχής των υπηρεσιών, β) είσπραξης στην περίπτωση που η αντιπαροχή καταβάλλεται πριν την λήψη των υπηρεσιών ως προκαταβολή, γ) που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης, στην περίπτωση που η αντιπαροχή έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται περιοδικά.

Ειδικότερα η ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών θεωρείται ότι πραγματοποιείται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός για τις πράξεις αυτές κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους εφόσον: α) πρόκειται για υπηρεσίες που λαμβάνονται συνεχώς και η λήψη τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και β) δεν συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου λήψης των. Η λήξη του ημερολογιακού έτους αποτελεί το χρόνο δήλωσης των πράξεων αυτών στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα κατά το μέρος που έχουν πραγματοποιηθεί.

Οι εκπτώσεις που χορηγούνται και οι επιστροφές των αγαθών που πραγματοποιούνται, δηλώνονται κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

### **Δ. Χρόνος και τρόπος υποβολής του πίνακα.**

#### **1. Γενικά.**

Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας περιλαμβάνει τα στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση Α' και υποβάλλεται για κάθε ημερολογιακό μήνα για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010.

Αν σε κάποια ημερολογιακή περίοδο ο υπόχρεος δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, λήψη υπηρεσιών, εκπτώσεις ή επιστροφές, δεν υποχρεούται να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα.

Οι υπόχρεοι υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, μετά από αίτηση/εγγραφή τους στο ειδικό δίκτυο taxis

net ([www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr)), πιστοποιούνται και λαμβάνουν όνομα και κωδικό χρήστη. Η πρόσβαση στο taxisnet για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων είναι εφικτή με την χρήση των κωδικών αυτών. Ο συνδυασμός του ονόματος και του κωδικού χρήστη ταυτοποιεί το υπόχρεο πρόσωπο. Οι κωδικοί αποτελούν απόρρητο προσωπικό στοιχείο και επιτρέπεται μόνο στο υπόχρεο πρόσωπο να τους διαχειρίζεται και να τους μεταβάλλει, έτσι ώστε μόνο το ίδιο ή πρόσωπα της επιλογής του να είναι σε γνώση αυτών και να έχουν την δυνατότητα χρήσης τους.

Για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο ειδικό δίκτυο taxis net με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα μοναδικού αριθμού καταχώρησης των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

## **2. Υποβολή του αρχικού εμπρόθεσμου πίνακα.**

α) Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται από το υπόχρεο πρόσωπο αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου taxis net.

Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών 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.

Η ηλεκτρονική υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μπορεί να πραγματοποιείται και στα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ).

Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας που υποβάλλεται με ηλεκτρονικό τρόπο μπορεί να διαγραφεί και να υποβληθεί εκ νέου με ηλεκτρονικό τρόπο εφόσον η διαγραφή και η υποβολή πραγματοποιούνται πριν την καταληκτική ημερομηνία υποβολής. Σε περίπτωση που το σύστημα TAXISnet δεν κάνει δεκτή τη διαγραφή και την υποβολή νέου αρχικού εμπρόθεσμου πίνακα, αυτός θεωρείται διορθωτικός και πρέπει να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. (σε έντυπη μορφή).

- β) Ο αρχικός εμπρόθεσμος ανακεφαλαιωτικός πίνακας υποβάλλεται από το υπόχρεο πρόσωπο υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ. στις παρακάτω περιπτώσεις:
  - Τους υποκείμενους που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ειδικότερα:
    - α. τους υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.,
    - β. τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν τους παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης.
  - Το ελληνικό Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους δήμους, τις κοινότητες, τους συνεταιρισμούς και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
  - Τους υποκείμενους που έχουν δηλώσει παύση εργασιών ή έχουν τεθεί σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση, εφόσον έχουν υποβάλλει ανάλογη δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά το χρόνο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

- Τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται.
- Τους υποκείμενους που διενήργησαν παύση και επανέναρξη εργασιών εντός της ίδιας ημερολογιακής περιόδου και για τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν για πράξεις που διενήργησαν από την ημερομηνία επανέναρξης μέχρι το τέλος της οικείας ημερολογιακής περιόδου αναφοράς, εφόσον προηγήθηκε υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για πράξεις που διενεργήθηκαν την περίοδο προ της παύσης εργασιών και για την ίδια ημερολογιακή περίοδο.
- Την Τράπεζα της Ελλάδος.
- Ως καταληκτική ημερομηνία, για την υποβολή των 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.
- γ) Στην περίπτωση που το υπόχρεο για την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα πρόσωπο προβεί σε παύση εργασιών και στη συνέχεια σε νέα έναρξη εργασιών κατά τη διάρκεια του ίδιου ημερολογιακού μήνα (φορολογικής περιόδου), θα πρέπει να ενεργήσει ως εξής:
- κατά τη διακοπή των εργασιών, μαζί με τη δήλωση ΦΠΑ, θα υποβάλλει ηλεκτρονικά και έναν αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από την έναρξη του ημερολογιακού μήνα έως τη δήλωση της παύσης.
- κατά τη νέα έναρξη εργασιών, εφόσον έχουν πραγματοποιηθεί πράξεις από το χρόνο της νέας έναρξης των εργασιών μέχρι το τέλος του ημερολογιακού μήνα, θα πρέπει να υποβάλει νέο αρχικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ..
- δ) Στην περίπτωση επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α'), για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων έχουν δοθεί διευκρινίσεις με την Εγκύκλιο 1091531/7453/1653/Δ0014/25.9.2009.

#### ***E) Εισαγωγή αγαθών:***

Από 1.1.1993 ως εισαγωγή αγαθών νοείται η εισαγωγή αγαθών από τρίτη χώρα και όχι από άλλο κράτος μέλος (εσωτερικό) της Κοινότητας. Εξάλλου, ως εξαγωγή αγαθών θεωρείται κάθε έξοδος αγαθού από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες, καθώς και προς τα κοινοτικά εδάφη που εξομοιώνονται με τρίτη χώρα.

### **1.3 Υποκείμενοι Φόρου**

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 δίνεται ο ορισμός του «υποκείμενου στο φόρο δηλ. του προσώπου που θα είναι κατ' αρχήν υπεύθυνο έναντι του Δημοσίου για την απόδοση του φόρου που έχει εισπράξει από άλλους συναλλασσόμενους μ' αυτόν (πελάτες), όταν ενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό «στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, αδιάφορα από τον τόπο εγκατάστασης τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει, ότι για να υπαχθεί κάποιος στο φόρο πρέπει να συγκεντρώνει τις ακόλουθες ιδιότητες:

α. Να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό) ή ένωση προσώπων.

Επομένως, υποκείμενοι στο φόρο μπορεί να είναι, εκτός από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση και τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (π.χ. ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες ή κατά μετοχές εταιρείες, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λ.π.).

Διευκρινίζεται ότι στο φόρο υπάγεται και η συμπλοιοκτησία, καθώς και οι ιδιότυπες μεταφορικές επιχειρήσεις.

β. Να ασκεί οποιαδήποτε «οικονομική δραστηριότητα<sup>4</sup>», ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό), τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη) και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας του (κέρδος ή ζημία).

Από τα πιο πάνω προκύπτει, ότι υποκείμενος στο φόρο μπορεί να είναι στην Ελλάδα και πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στο εξωτερικό. Π.χ. Έλληνας ή ξένος υπήκοος που είναι εγκαταστημένος στο εξωτερικό (σε Κράτος - μέλος της ΕΟΚ ή τρίτη χώρα), όταν κάνει μέσα στην Ελλάδα φορολογητέες πράξεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 , είναι υποκείμενος και οφείλει για τις πράξεις αυτές να πληρώσει φόρο στη χώρα μας.

#### **1.4. Ο φόρος βαρύνει τον τελικό καταναλωτή**

Όπως είπαμε, ο φόρος επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας καθώς επίσης και στην εισαγωγή αγαθών και επιρρίπτεται από τον πωλητή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες στον αντισυμβαλλόμενο αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών και βαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Ως προστιθέμενη αξία νοείται κάθε θετική διαφορά μεταξύ τιμών αγοράς - πώλησης σε οποιοδήποτε στάδιο συναλλαγής (παραγωγή, εμπόριο, υπηρεσίες).

Από το φόρο που αναλογεί στα φορολογητέα έσοδα (εκροές) κάθε

υπόχρεου στον φόρο αφαιρείται ο φόρος που πληρώθηκε από αυτόν, για τις αγορές και τη λήψη υπηρεσιών (εισροές) και το υπόλοιπο καταβάλλεται από αυτόν στο Δημόσιο.

Για να υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου των εισροών από το φόρο των εκροών πρέπει απαραίτητα τα αγαθά που αγοράστηκαν και οι υπηρεσίες που λήφθηκαν να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Αν παράλληλα με τις φορολογούμενες πράξεις διενεργούνται και πράξεις που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από το φόρο και για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που τις επιβάρυνε, τότε εκπίπτει μόνο ο φόρος που αναλογεί στις πράξεις που φορολογούνται ή είναι αφορολόγητες αλλά παρέχουν τέτοιο δικαίωμα (λ.χ. οι εξαγωγές).

## 1.5 Κατάταξη σε συντελεστή ΦΠΑ

Όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες υπάγονται στο συντελεστή **23%**. Μόνον όσα αγαθά και υπηρεσίες περιλαμβάνονται στο **Παράρτημα ΙΙΙ** του νόμου υπάγονται στο **13%** από **1/1/2011**

Για τους νομούς Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου, Κυκλάδων και για τα νησιά Β. Σποράδες, Σκύρο, Θάσο, Σαμοθράκη οι συντελεστές που εφαρμόζονται είναι μειωμένοι κατά 30%, από **1/1/2011** είναι **5%, 9%, 16%**.

Για αγαθά, με εξαίρεση τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα, ισχύουν οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. εφόσον:

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

*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, ή

*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, ή

*δ)* εισάγονται στα νησιά αυτά.

Όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών, οι μειωμένοι συντελεστές Φ.Π.Α. ισχύουν, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής δύο προϋποθέσεις:

*α)* Οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενους στο φόρο που έχουν την εγκατάστασή τους στις εν λόγω νησιωτικές περιοχές. Στην έννοια της

εγκατάστασης περιλαμβάνεται η ύπαρξη της έδρας ή του κεντρικού ή υποκαταστήματος που λειτουργεί μόνιμα και όχι ευκαιριακά, από τα οποία πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών.

*β)* Η εκτέλεση των υπηρεσιών ολοκληρώνεται υλικά εντός των περιοχών αυτών.

## 1.6. Υπόχρεοι υποβολής δηλώσεων

*I. Ποιοι ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και ποιες οι υποχρεώσεις τους*

### **Στην υποβολή δηλώσεων υποχρεούνται:**

➤ Κάθε πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο και είναι εγκαταστημένο στην Ελλάδα, όταν πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση και να καταβάλλει το φόρο.

➤ Όταν ο υποκείμενος στο φόρο είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εξωτερικό, αλλά πραγματοποιεί στην Ελλάδα πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, υπόχρεος για την υποβολή των δηλώσεων και την καταβολή του φόρου είναι ο αντιπρόσωπος του.

➤ Για ορισμένες υπηρεσίες, που αναφέρονται στο νόμο (άρθρο 12 § 30) και οι οποίες παρέχονται από πρόσωπα μόνιμα εγκαταστημένα στο εξωτερικό σε πρόσωπα εγκαταστημένα στην Ελλάδα, υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου έχουν τα πρόσωπα που

λαμβάνουν την υπηρεσία στην Ελλάδα.

➤ Κάθε πρόσωπο που αναγράφει φόρο στα τιμολόγια του, ακόμη και αν δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο και ν' αναγράψει φόρο, υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση και να καταβάλλει φόρο.

➤ Ο υποκείμενος, που ως αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από το φόρο με υπουργικές αποφάσεις.

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του Φ.Π.Α. ανήκουν οι υποκείμενοι του Φ.Π.Α., (δηλαδή οι επιχειρήσεις, οι αντιπρόσωποι, όσοι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, οι λήπτες υπηρεσιών, οι παραλήπτες

αγαθών, οι εισαγωγείς κλπ.) που τηρούν βιβλία (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) β' κατηγορίας (βιβλίο εσόδων - εξόδων) ή γ' κατηγορίας (βιβλία διπλογραφικού συστήματος) του Κ.Β.Σ. (άρθρο 28).

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ανήκει στο κανονικό καθεστώς έχει υποχρέωση να υποβάλλει τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις που δίνονται δωρεάν από την αρμόδια ΔΟΥ.

**A) Δήλωση έναρξης των εργασιών του,** η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών.

**B) Δήλωση μεταβολών - μετάταξης.** Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στις περιπτώσεις:

**a.** αλλαγής επωνυμίας

**b.** αλλαγής του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης (κεντρικού ή έδρας), του αντικειμένου εργασιών, της ίδρυσης ή κατάργησης υποκαταστημάτων

**c.** της αλλαγής των τηρουμένων βιβλίων Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος Φ.Π.Α. (περίπτωση μετάταξης) που ανήκει (όχι όμως από καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς, διότι τότε υποβάλλεται δήλωση έναρξης εργασιών),

**d.** έναρξης ή παύσης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας ή του κεντρικού, αρμόδια ΔΟΥ για την παραλαβή της δήλωσης μεταβολών είναι η αρχική ΔΟΥ.

Η δήλωση μεταβολών - μετάταξης υποβάλλεται μέσα σε **10** μέρες από την πραγματοποίηση των αλλαγών. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος έχει δικαίωμα μετάταξης, από ανώτερο καθεστώς Φ.Π.Α. σε κατώτερο και αντίστροφα (π.χ. από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό) πρέπει να υποβάλλει δήλωση μέχρι τη 10η μέρα του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου διαφορετικά χάνει το δικαίωμα πραγματοποίησης της αλλαγής αυτής.

**Γ) Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.** Η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών υποβάλλεται μέσα σε **10** μέρες από το χρόνο παύσης των εργασιών. Η δήλωση που υποβάλλεται μετά την προθεσμία αυτή θεωρείται εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86.

**II. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο Φ.Π.Α. που ανήκουν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. (άρθρο 29 παρ. 4)**

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που τηρεί βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του ΚΒΣ θα πρέπει:

**A)** Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία του Κ.Β.Σ. Στα βιβλία ή σε καταστάσεις θα πρέπει να αναγράφονται οι αγορές και τα έσοδα χωριστά



κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή και χωριστά ο Φ.Π.Α. κατά τρόπο που να διευκολύνει την ορθή συμπλήρωση των εντύπων του Φ.Π.Α. (περιοδικής δήλωσης, εκκαθαριστικής δήλωσης, VIES, κλπ.) και απόδοσης του Φ.Π.Α.

Αναλυτικότερα: Η καταχώρηση εγγραφών θα πρέπει να γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά για τις απαλλασσόμενες πράξεις, τις αγορές, εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και χωριστά τις αντίστοιχες πωλήσεις, εξαγωγές (απαλλασσόμενες) και ενδοκοινοτικές παραδόσεις (απαλλασσόμενες) αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - προϊόντων, πάγιων), τη λήψη κοστολογήσεων και την παροχή υπηρεσιών και τα λοιπά έσοδα. Ειδικά τα γενικά έξοδα μπορούν να παρακολουθούνται ενιαία αλλά με διάκριση ανάμεσα σε αυτά που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (ολικό ή μερικό) και στα απαλλασσόμενα, εξαιρούμενα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Για ενδοκοινοτικές εργασίες φασών, αντί χωριστών λογαριασμών για τα αγαθά αυτά, μπορεί να τηρείται και ειδικό βιβλίο.

Στη περίπτωση μετάταξης από το κανονικό καθεστώς με βιβλία γ' κατηγορίας στο τεκμαρτό ή στους απαλλασσόμενους ή στο καθεστώς των αγροτών και αντίστροφα, η σύνταξη απογραφής γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

**Β)** Να επιδίδει στη ΔΟΥ τις προβλεπόμενες από το άρθρο 31 δηλώσεις του Φ.Π.Α. (περιοδική δήλωση, και εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α.).

**Γ)** Να υποβάλλει στη ΔΟΥ δήλωση για καταβολή του Φ.Π.Α., στην περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων του άρθρου 6, πριν από τη σύνταξη" του συμβολαιογραφικού εγγράφου (από 1.1.2000).

**Δ)** Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στην Ελλάδα, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

Παράδειγμα: Μεταφορική επιχείρηση εγκαταστημένη σε τρίτη χώρα (Κύπρο) εκτελεί μεταφορά αγαθών από την Ελλάδα στην Ιταλία για λογαριασμό υποκειμένου στο Φ.Π.Α. Ιταλού. Στην περίπτωση αυτή δεν είναι απαραίτητος ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου της Κυπριακής επιχείρησης στην Ελλάδα διότι υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. είναι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. λήπτης Ιταλός, στην Ιταλία.

Αντίθετα, στην περίπτωση που η μεταφορική επιχείρηση είναι εγκαταστημένη σε τρίτη χώρα (Κύπρο) και εκτελεί μεταφορά οικοσκευής για λογαριασμό ιδιώτη από την Ελλάδα στην Ιταλία, πρέπει να εγκατασταθεί στην Ελλάδα ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο της, για να αποδώσει τον εισπραχθέντα από τον ιδιώτη Φ.Π.Α. στο Ελληνικό Δημόσιο.

**Ε)** Να τηρεί ιδιαίτερο λογ. με τίτλο «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας». Ο Φ.Π.Α. των εισροών και των εκροών, για όλες τις κατηγορίες βιβλίων του Κ.Β.Σ., θα πρέπει να παρακολουθείται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. σε ξεχωριστές στήλες ή σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, κατά τρόπο που να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση όλων των εντύπων του Φ.Π.Α. Αν το υπόλοιπο του λογ. **54.00** «Φ.Π.Α.» στις 31.12 με γ' κατηγορίας βιβλία είναι πιστωτικό, τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται στο λογ. **33.13.90** «Συμψηφισμένος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α.».

Δηλαδή, το τυχόν χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Φ.Π.Α. στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, δεν θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά θα μεταφέρεται στη νέα διαχειριστική χρήση για έκπτωση ή επιστροφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 1642/86.

Οι διαφορές Φ.Π.Α. που προκύπτουν ύστερα από έλεγχο και βάσει

οριστικών στοιχείων και οι οποίες αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις παρακολουθούνται σε ειδικό λογ. που δεν είναι αποτελεσματικός.

**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 για τις ανάγκες των πράξεων εργασιών φασών και λοιπών εργασιών παροχής υπηρεσιών (άρθρο 29). Π.χ. εγκαταστημένη στην Ιταλία επιχείρηση στέλνει (μέχρι 24 μήνες) στην Ελλάδα, σε Ελληνική τεχνική επιχείρηση, ένα ανυψωτικό μηχάνημα. Η ελληνική επιχείρηση θα πρέπει να το συμπεριλάβει στο «ειδικό βιβλίο».

## **1.6. Φορολογητέα αξία - Συντελεστές υπολογισμού του φόρου**

Πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α.. Με το άρθρο 2 προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή οι πράξεις που υπάγονται σ' αυτόν. Οι πράξεις αυτές, που ορίζονται και αναλύονται στα άρθρα 5, 6, 7, 8, 9 και 10 του νόμου 1642/86 (αλλά και του ν. 2859/2000), αναφέρονται αφενός στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών) και αφετέρου στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό.

Α) Παράδοση αγαθών - παροχή υπηρεσιών. Σύμφωνα με την περίπτωση α' του εν λόγω άρθρου 2, αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται:

. από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα),

. μέσα στην ελληνική επικράτεια (εσωτερικό της χώρας) από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί τις πράξεις αυτές με την ιδιότητα του αυτή, δηλαδή σαν υποκείμενος στο φόρο μέσα στα πλαίσια άσκησης του επαγγέλματος του, όπως ορίζεται στο άρθρο 3 του νόμου.

Επισημαίνεται ότι η έννοια της παράδοσης αγαθών, είναι ευρύτερη από την πώληση και καταλαμβάνει και άλλες πράξεις εκτός από αυτή (αυτοπαράδοση, απαλλοτρίωση, ανταλλαγή. Ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας, αφού επιβάλλεται σ' όλες τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, με εξαίρεση τις απαλλασσόμενες πράξεις για τις οποίες γίνεται λόγος στα οικεία άρθρα.

Στο φόρο υπόκεινται κατ' αρχήν μόνο οι πράξεις που γίνονται με αντάλλαγμα και όχι από χαριστική αιτία (π.χ. δωρεά). Στην έννοια του ανταλλάγματος περιλαμβάνεται όχι μόνο το χρήμα αλλά και οποιαδήποτε άλλη μορφή αντιπαροχής (π.χ. είδος).

Η ύπαρξη όμως ανταλλάγματος δεν είναι πάντοτε αναγκαία για να θεωρηθεί ως φορολογητέα η παράδοση. Ορισμένες πράξεις φορολογούνται αν και δεν γίνονται με αντάλλαγμα, όπως π.χ. οι αυτοπαραδόσεις που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του κοινοποιούμενου νόμου.

Ως φορολογητέες πράξεις θεωρούνται οι συναλλαγές που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο στα πλαίσια 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 ιδιότητά τους αυτή. Έτσι, π.χ. η πώληση από έναν έμπορο ξυλείας του ιδιωτικού αυτοκινήτου του δεν αποτελεί υποκείμενη στο φόρο πράξη, αφού για την πράξη αυτή δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητάς του. Επίσης, η πώληση από ιδιώτη του παλαιού ιδιωτικού του αυτοκινήτου ή άλλου παλαιού κινητού πράγματος, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α., γιατί ο ιδιώτης δεν είναι υποκείμενος στο φόρο. Η περαιτέρω όμως πώληση του ίδιου πράγματος από τον αγοραστή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., αν

βέβαια αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο και ενεργεί την πώληση αυτή στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του.

Το ίδιο ισχύει και για την πώληση από ιδιώτη καινούριων πραγμάτων, αρκεί η πώληση αυτή να γίνεται ευκαιριακά. Τέλος, διευκρινίζεται ότι η παραχώρηση με αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης λατομείων, ορυχείων ή δασών δεν υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

δ. απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στο φόρο της παράδοσης αγαθών είναι η πραγματοποίησή της μέσα στην ελληνική επικράτεια, δηλαδή στο εσωτερικό της χώρας, όπως αυτό ορίζεται από τους ελληνικούς νόμους και το διεθνές δίκαιο. Επισημαίνεται γενικά, ότι ως εσωτερικό της χώρας νοείται η έκταση της ελληνικής επικράτειας που περικλείεται από τα εθνικά σύνορα αλλά και από οποιαδήποτε περιοχή που γειτνιάζει με τα χωρικά ύδατα της ελληνικής επικράτειας μέσα στα οποία είναι δυνατό να ασκούνται κυριαρχικά δικαιώματα της Ελλάδας, σε σχέση με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση των φυσικών πόρων του βυθού και του υπεδάφους αυτής.

Β) Η δεύτερη κατηγορία πράξεων που υπάγονται στο φόρο, εκτός από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με την περίπτωση β' του εν λόγω άρθρου, είναι η εισαγωγή αγαθών στην ελληνική επικράτεια. Επισημαίνεται εδώ ότι η εισαγωγή αγαθών φορολογείται αντικειμενικά, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή χωρίς να εξετάζεται αν ο εισαγωγέας είναι υποκείμενος στο φόρο ή όχι, ή αν αυτός ενεργεί κατά την εισαγωγή μέσα στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του. Συνεπώς η εισαγωγή αγαθών θα φορολογηθεί και όταν ακόμα ο εισαγωγέας είναι πρόσωπο που δεν ασκεί καμιά οικονομική δραστηριότητα (ιδιώτης).

### 1.7. Γενικός τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων

**Παράδειγμα:** Από το βιβλίο αγορών μιας ατομικής επιχείρησης με βιβλία Α' κατηγορίας κατά το β' τρίμηνο του 2010 προέκυψαν τα πιο κάτω οικονομικά μεγέθη:

Αγορές εμπορεύσιμων:	11.700 + Φ.Π.Α. 21%	<b>2.457€</b>
Αγορές παγίων:	1.500 + Φ.Π.Α. 21%	<b>315€</b>
Έξοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών: 600+Φ.Π.Α.		<b>80€</b>
Έξοδα μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α.		<b>400</b>

Η επιχείρηση διαθέτει τα είδη της με συντελεστή μεικτού κέρδους 30%. Να υπολογιστεί ο οφειλόμενος προς το Δημόσιο Φ.Π.Α. του β' τριμήνου αν και οι πωλήσεις υπόκεινται σε φορολόγηση με συντελεστή 21%.

#### Τεκμαρτές λιανικές πωλήσεις

$11.700 + (30\% \times 11.700) = 15.210 \text{ €}$ , Φ.Π.Α. εκροών:  $15.210 \times 21\% = \mathbf{3.194,10}$

Μείον φόρος εισροών (2.457€ + 315€ + 80€) **-2.852**

Οφειλόμενο ποσό Φ.Π.Α. προς το Δημόσιο: **342.1**

## **1.8. Μετάταξη επιχείρησης από τις απαλλασσόμενες ή από την α' κατηγορία στην β' κατηγορία**

### **1.8.1. Ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων επιτηδευματιών που απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων ή εντάσσονται στην Α' κατηγορία βιβλίων**

#### **Παράγραφος 1**

#### **Απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες που εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίστανται τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. και εντάσσονται στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων οι πιο κάτω κατηγορίες επιτηδευματιών, οι οποίοι με τις προϊσχύουσες διατάξεις και εφόσον τα έσοδά τους ήταν κάτω των 5.000 ευρώ απαλλάσσονταν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων:

**α) Το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση.**

Στην περίπτωση που παράλληλα παρέχει υπηρεσίες ίδιες ή μη και εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων για τις υπηρεσίες που παρέχει εκτός επαγγελματικής εγκατάστασης ακόμη και όταν τα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι κάτω των 5.000 ευρώ.

Επαγγελματική εγκατάσταση για την εφαρμογή αυτής της διάταξης θεωρείται ο χώρος από τον οποίο κατ' ουσία και όχι τυπικά ασκείται η δραστηριότητα, δηλαδή η εγκατάσταση εκείνη από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες με την παρουσία ή όχι του αντισυμβαλλόμενου.

**β) Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.**

Τεχνικά έργα για την εφαρμογή της διάταξης είναι τα έργα που συνδέονται μετά του εδάφους όπως αυτά είναι τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων.

Εγκατάσταση επιτηδευματία ή μη, νοείται η οικία του ιδιώτη ή η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία για όλες τις επισκευές που γίνονται για αυτή συμπεριλαμβανομένων και των επισκευών που αφορούν μέρη αυτής.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν εξετάζεται αν για την παροχή υπηρεσίας χρησιμοποιούνται ή όχι ίδια υλικά.

Έτσι με βάση τις νέες διατάξεις δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ο ελαιοχρωματιστής, ο υδραυλικός, ο ηλεκτρολόγος κ.λπ.

Οι επιτηδευματίες των παραπάνω περιπτώσεων α και β αν διατηρούν και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής άλλων υπηρεσιών θα πρέπει να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας από 1/7/2010 για όλους τους κλάδους. Στην αρχή κάθε διαχειριστικής περιόδου εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις με βάση το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους και όχι κατώτερη της δεύτερης.

Όταν απαλλασσόμενος επιτηδευματίας παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών αρχίζει κατά τη διάρκεια της χρήσης να παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων, ή να παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση θα πρέπει να τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας από την έναρξη της παροχής των πιο πάνω υπηρεσιών.

**Επισημάνση:** Εξακολουθεί να ισχύει η απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων των λοιπών προσώπων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. εκείνων δηλαδή που πωλούν αγαθά ή

παρέχουν υπηρεσίες και έχουν έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ ή 5.000 ευρώ αντίστοιχα. Τα πρόσωπα αυτά εάν προαιρετικά είχαν επιλέξει να τηρούν βιβλία Αγορών την 1/1/2010 θα συνεχίσουν την τήρησή του μέχρι την 31/12/2010 και από 1/1/2011, εφόσον τα έσοδά τους το 2010 εξακολουθούν να είναι κάτω του πιο πάνω ορίου, θα σταματήσουν την τήρηση βιβλίων ή θα τηρήσουν προαιρετικά βιβλία Β' κατηγορίας. Εάν προαιρετικά την 1/1/2010 τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας θα συνεχίσουν να τα τηρούν εφαρμοζομένων των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (τήρηση για πέντε έτη).

**γ) Ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή)**

**δ) Ο υποπράκτορας εφημερίδων και περιοδικών**

Στο βιβλίο εσόδων – εξόδων που τηρείται από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων γ' και δ' καταχωρείται ως έσοδο η λαμβανόμενη προμήθεια με βάση την εκκαθάριση

**ε) Ο εφημεριδοπώλης**

Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων από τον εφημεριδοπώλη καταχωρείται η αξία των πωλούμενων εφημερίδων και περιοδικών σε ιδιαίτερη στήλη ως πωλήσεις αγαθών τρίτων και σε ιδιαίτερη στήλη η προμήθειά τους – έσοδο βάσει της λαμβανομένης εκκαθάρισης.

Τα προαναφερόμενα πρόσωπα των περιπτώσεων γ, δ και ε τα οποία έχουν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που με τις προϊσχύουσες διατάξεις κρινόταν αυτοτελώς, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων με τις ισχύουσες διατάξεις κρίνονται στην αρχή της διαχειριστικής περιόδου με τις γενικές διατάξεις και με βάση το σύνολο των εσόδων τους από όλες τις δραστηριότητες και με την επιφύλαξη βέβαια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. Την 1/7/2010 εάν για τον άλλο κλάδο τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας, θα πρέπει να τηρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας και για τις παραπάνω δραστηριότητες. Εάν όμως για τον άλλο κλάδο δεν τηρούσαν βιβλία θα πρέπει να τηρήσουν την 1/7/2010 βιβλία Β' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητές τους.

**στ) Ο ασφαλιστικός σύμβουλος και ο συντονιστής ασφαλιστικών συμβούλων** που δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση και ο οποίος με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.3763/2009 (ΦΕΚ 80 Α') απαλλάσσόταν από 1/1/2009 από την τήρηση βιβλίων. Σημειώνεται ότι η Α.Υ.Ο.Ο. 1080/10-6-2009 με την οποία ρυθμίζονταν θέματα έκδοσης στοιχείων και υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις αμοιβές που λαμβάνουν οι επιτηδευματίες αυτοί, εξακολουθεί να ισχύει.

Χρόνος ένταξής τους στη Β' κατηγορία

Οι παραπάνω επιτηδευματίες εντάσσονται υποχρεωτικά στη Β' κατηγορία βιβλίων από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' του άρθρου 92 του νόμου 3842/2010 και της παραγράφου 32 του άρθρου 19, **ανεξαρτήτως ύψους εσόδων του διαστήματος 1/1-30/6/2010.**

Την 1/1/2011 θα ενταχθούν σε κατηγορία βιβλίων με βάση το σύνολο των εσόδων του 2010 όπως αυτά προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος, όχι όμως κατώτερη της δεύτερης.

**Άλλες κατηγορίες επιτηδευματιών που απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων με διατάξεις άλλων νόμων ή με Υπουργικές Αποφάσεις και πρέπει να τηρήσουν βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας εντός του 2010.**

**α) Εκμεταλλευτής TAXI (από 1/7/2010)**

Ο εκμεταλλευτής TAXI απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων από 1/1/2010 έως 30/6/2010 σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ1019/2007 όπως τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1073/2010. Οπότε από 1/7/2010 εντάσσεται πλέον στη Β' κατηγορία βιβλίων και πρέπει να τηρήσει τουλάχιστον βιβλίο εσόδων – εξόδων και να εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή τιμολόγια κατά περίπτωση.

Με ιδιαίτερη εγκύκλιο δίνονται οδηγίες και διευκρινίσεις για την έκδοση στοιχείων και την τήρηση βιβλίων.

**β) Εκμεταλλευτής μέχρι επτά (7) ενοικιαζόμενων δωματίων (από 1/7/2010 και μετά)**

Ο πιο πάνω επιτηδευματίας (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 6 του ν.2238/1994 φορολογείτο τεκμαρτά και απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 οι εν λόγω διατάξεις καταργούνται από την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 2010 οπότε από την ημερομηνία αυτή θα πρέπει να τηρήσουν βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας (εσόδων – εξόδων), το πρόσθετο βιβλίο πόρτας της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ και γενικά από την ημερομηνία αυτή έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τον επιτηδευματία. Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει όλους του εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων δωματίων ανεξάρτητα από το εάν έχουν άδεια λειτουργίας από τον ΕΟΤ.

Ο εν λόγω επιτηδευματίας ο οποίος διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής άλλων υπηρεσιών εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων στην έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου με βάση το σύνολο των εσόδων του, χωρίς να έχει τη δυνατότητα απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων ακόμα και εάν τα έσοδά του είναι κάτω των 5.000 ευρώ, καθότι έχει υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου. Τέλος, σημειώνεται ότι ο εν λόγω επιτηδευματίας που την 1/7/2010 τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας για μία του δραστηριότητα θα πρέπει να τηρήσει την 1/7/2010 βιβλία Γ' κατηγορίας για την εκμετάλλευση των δωματίων. Εάν όμως για την άλλη του δραστηριότητα δεν τηρούσε βιβλία, πρέπει από 1/7/2010 να τηρεί και γι' αυτήν τουλάχιστον βιβλία Β' κατηγορίας.

**Επισημάνση:** Ο πιο πάνω εκμεταλλευτής υποχρεούται να τηρεί από 1/7/2010 το πρόσθετο βιβλίο πόρτας στο οποίο θεωρείται και πριν από την υποβολή δήλωσης μεταβολής τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας και στο οποίο θα πρέπει να καταχωρήσει άμεσα σε αυτό τους πελάτες που κατά την ημερομηνία αυτή διαμένουν στα δωμάτια αυτά.

**γ) Αγρότες που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους στις λαϊκές αγορές (από 1/10/2010 και μετά)**

Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του στις λαϊκές αγορές για τη δραστηριότητά του αυτή εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν μετά από την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 62 του ν.3842/2010. Έτσι σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη και λόγω της ένταξης της πιο πάνω δραστηριότητάς του στο κανονικό καθεστώς, έχει υποχρέωση να τηρεί και βιβλίο εσόδων – εξόδων γι' αυτήν.

Η υποχρέωση της τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων αφορά μόνο τα αγαθά τα οποία διαθέτει στη λαϊκή αγορά και όχι και τα λοιπά αγροτικά προϊόντα τα οποία διαθέτει από το χωράφι ή πλανόδιος ή με άλλο τρόπο γενικά εκτός λαϊκών αγορών. Έτσι εάν παράγει π.χ. πατάτες τις οποίες διαθέτει στη λαϊκή αγορά και συγχρόνως τις διαθέτει πλανόδιος τότε θα τηρήσει βιβλίο εσόδων – εξόδων μόνο για τις πατάτες που διαθέτει από τη λαϊκή αγορά.

**Επισημάνση:** Οι αγρότες που πωλούν τα αγαθά τους στη λαϊκή αγορά για τα αγαθά αυτά καταχωρούν στο βιβλίο εσόδων – εξόδων τα έξοδα και τα έσοδα μόνο για αυτή τη δραστηριότητά τους (διάθεση από τη λαϊκή αγορά).

Ειδικότερα: Στο σκέλος των εξόδων καταχωρούν ως αγορά την αξία του ειδικού στοιχείου που εκδίδουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 β του άρθρου 62 του ν.3842/2010 για τα αγαθά που διαθέτουν στη λαϊκή αγορά και σαν έξοδα καταχωρούν τα έξοδα που πραγματοποιούν για τη διάθεση των αγαθών αυτών στη λαϊκή αγορά, τα έξοδα δηλαδή που πραγματοποιούνται από το χωράφι στη λαϊκή, όπως μεταφορικά, αμοιβή πωλητή που απασχολούν, εξοπλισμός που

χρησιμοποιείται στη λαϊκή, έξοδα συσκευασίας κλπ.

Τα έξοδα που αφορούν την καλλιέργεια γενικά των παραγωγών δεν καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Στο σκέλος των εσόδων καταχωρούν την αξία των πωλήσεων χονδρικών και λιανικών που διενεργούνται από τη λαϊκή αγορά.

Χρόνος έναρξης ισχύος

Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και έκδοσης στοιχείων με φ.τ.μ. αρχίζει από 1/10/2010 σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1065/18-5-2010.

**Παράγραφοι 2 και 3**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (παράγραφος 2) και καταργείται η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου και Κώδικα (παράγραφος 3). Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις:

**Α) Με την παράγραφο 2 εντάσσεται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων (ειδική ένταξη)**

**α) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου.**

**β) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου της παραγράφου 4 του άρθρου 4.**

**Επισημάνση:** Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου αλλά και όλοι οι επιτηδευματίες υποχρεούνται να εκδίδουν για τις εφημερίδες, τα περιοδικά τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1067/18-5-2010.

Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων από τους εν λόγω επιτηδευματίες και γενικά από όλους όσους εμπορεύονται εφημερίδες και περιοδικά καταχωρείται η αξία των πωλούμενων εφημερίδων και περιοδικών σε ιδιαίτερη στήλη ως πωλήσεις αγαθών τρίτων και σε ιδιαίτερη στήλη η προμήθειά τους – έσοδο βάσει της λαμβανομένης εκκαθάρισης. Επισημαίνεται ότι στην εκκαθάριση που εκδίδεται από τα πρακτορεία τύπου ή τους υποπράκτορες, προς τις επιχειρήσεις αυτές που υποχρεώνονται από 1/7/2010 στην τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα τα δεδομένα αυτής, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2010 μέχρι 30/6/2010 και από 1/7/2010 μέχρι 31/12/2010. Σε ότι αφορά τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων για τις κάρτες κινητής τηλεφωνίας εφαρμόζεται ανάλογα η εγκύκλιος ΠΟΛ.1056/12-3-2008.

**γ) Ο πωλητής (έμπορος ή παραγωγός) οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις λαϊκές αγορές ή πλανόδιος.** Σημειώνεται ότι η ειδική αυτή ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων δεν καταλαμβάνει τον επιτηδευματία που πωλεί τα εν λόγω αγαθά και με άλλο τρόπο, όπως από κατάστημα κ.λπ., οπότε εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων (Β' ή Γ') με τις γενικές διατάξεις με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

**Επισημάνση:** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 43 του άρθρου 15 του ν.2166/1993 οι πωλητές αγροτικών προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή πλανόδιος υποχρεούνται να έχουν μαζί τους τα στοιχεία αγοράς ή παραλαβής των αγαθών που πωλούν και την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. που υπέβαλλαν κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο χωρίς να έχουν υποχρέωση να έχουν μαζί τους το βιβλίο εσόδων – εξόδων.

**δ) Ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ, για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης.**

**ε) Ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας συμπεριλαμβανομένων και των κινητών καντινών που εξυπηρετούν μαζικές εκδηλώσεις.**

Οι παραπάνω επιτηδευματίες των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' είχαν ειδική ένταξη στην Α' κατηγορία με τις προϊσχύουσες διατάξεις. (Άρθρο 4 παρ. 4 Π.Δ. 186/1992 και τις Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1022/1-2-2008, ΠΟΛ.1023/1-2-

2008 και ΠΟΛ.1169/25-2-1992).

Οι επιτηδευματίες αυτοί σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 εάν διατηρούν και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνονται αυτοτελώς.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 περί απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων ισχύουν από 1/1/2011 για τα εν λόγω πρόσωπα τόσο για τις προαναφερόμενες δραστηριότητες όσο για τις παράλληλες δραστηριότητες που ασκούν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης όπως αυτά προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος.

#### Χρόνος έναρξης ισχύος

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος έναρξης της ένταξης στη Β' κατηγορία βιβλίων των πιο πάνω κατηγοριών επιτηδευματιών ως εξής:

α) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου από 1/5/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1036/31-3-2010) και έκδοση Α.Α.Π. από 1/4/2010

β) Ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙΠΕΘΕ από 1/5/2010

γ) Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου από 1/7/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1067/18-5-2010)

δ) Ο πωλητής οπωρολαχανικών κλπ στη λαϊκή αγορά από 1/10/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1065/18-5-2010)

ε) Ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας από 1/7/2010 (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1066/18-5-2010)

**Β) Με την παράγραφο 3 καταργείται η ένταξη στην Α' κατηγορία βιβλίων των φυσικών προσώπων που πωλούν αγαθά σε πόλη κάτω των 5.000 κατοίκων μη τουριστικών περιοχών και έχουν έσοδα μέχρι 150.000 ευρώ. Αυτοί εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις και με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 32 η υποχρέωση τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας από τους επιτηδευματίες αυτούς που τηρούσαν βιβλίο αγορών αρχίζει την 1/7/2010 **ανεξαρτήτως ύψους εσόδων από 1/1/ έως 30/6/2010**. Εάν δεν τηρούσαν βιβλία λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων θα συνεχίσουν να μην τηρούν βιβλία μέχρι την 31/12/2010 ανεξαρτήτως ύψους εσόδων από 1/1/ έως 30/6/2010.

Σημειώνεται ότι για τα πρόσωπα αυτά εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. περί απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων (λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων (κάτω των 10.000 ευρώ).

#### Κατηγορίες επιτηδευματιών με ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων που εντάσσονται πλέον σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ΚΒΣ και με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2.1.1. της εγκυκλίου ΠΟΛ.1276/2002 εντασσόταν στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους εσόδων ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονταν κατά ειδικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος.

- Ο εκμεταλλευτής φορτηγού αυτοκινήτου δημοσίας χρήσεως (άρθρο 33 παρ. 5 περ. β' του ν.2238/1994).
- Ο αρχιτέκτονας ή ο μηχανικός για τις αμοιβές που ορίζονται από την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ν.2238/1994.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 και τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου οι



επιτηδευματίες αυτοί από 1/1/2010 φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και για το λόγο αυτό δεν έχουν πλέον ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων, αλλά εντάσσονται με βάση τις γενικές διατάξεις και το ύψος των εσόδων τους την προηγούμενη χρήση. Έτσι π.χ. την 1/1/2011 θα τηρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας εάν τα έσοδα της χρήσης 2010 υπερβαίνουν τα 1.500.000 ευρώ. Έπα αυτού σημειώνεται ότι ειδικά για τη χρήση 2010 λόγω και του χρόνου ψήφισης των προαναφερόμενων διατάξεων λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός τους, οι εν λόγω επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν από 1/1/2010 βιβλίο εσόδων – εξόδων θα συνεχίσουν την τήρησή του μέχρι την 31/12/2010 ανεξαρτήτως ύψους εσόδων της χρήσης 2009. Η παραδοχή αυτή δεν αίρει τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους για την χρήση 2010.

Για τις πιο πάνω επιχειρήσεις για τη διαχειριστική χρήση 2010 παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης προαιρετικών απογραφών, έναρξης και λήξης κατά χρόνο της αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων, χωρίς να ισχύει η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 31 για την υποχρεωτική σύνταξη απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.

3.Περαιτέρω με την παράγραφο 9 του άρθρου 62 του ανωτέρω σχεδίου νόμου, με την οποία προστίθεται παράγραφος 9α στο άρθρο 39 του Κώδικα Φ.Π.Α( Ν. 2859/2000), προβλέπεται ότι, για τη διευθέτηση θεμάτων ΦΠΑ που προκύπτουν από τη μετάταξη από το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς, οι επιχειρήσεις μπορούν να συντάσσουν προαιρετικά απογραφή των αποθεμάτων τους κατά το χρόνο της μετάταξης. Προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των αποθεμάτων αυτών, η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζονται στην απογραφή μειώνουν τις αγορές που πρέπει να μετατραπούν σε τεκμαρτές πωλήσεις κατά την προηγούμενη της μετάταξης φορολογική περίοδο ή τμήμα αυτής. Σε περίπτωση μη σύνταξης απογραφής, αυτή λογίζεται ως μηδενική. Σημειώνεται ότι με την παράγραφο 11 του άρθρου 62 του ανωτέρω σχεδίου νόμου προβλέπεται ότι για την εν λόγω απογραφή υποβάλλεται δήλωση αποθεμάτων - μετάταξης εντός δύο μηνών από τη μετάταξη.

4.Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για τις υπόψη επιχειρήσεις ,μεταξύ των οποίων και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης βενζινάδικων, προκειμένου να διευκολυνθούν για την ομαλή μετάβασή τους από τον εξωλογικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους στον λογιστικό προσδιορισμό αυτών εντός της χρήσης 2010 και στην εξαγωγή του ορθού φορολογικού αποτελέσματος, τόσο για τη φορολογία εισοδήματος, όσο και για το ΦΠΑ, παρέχεται η δυνατότητα προαιρετικής σύνταξης απογραφής έναρξης κατά τον χρόνο της αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων, ή της ένταξής τους στη Β' κατηγορία βιβλίων. Σημειώνεται ότι η εν λόγω απογραφή μπορεί να καταχωρείται σε χωριστές σελίδες στο τέλος του τηρούμενου βιβλίου εσόδων - εξόδων (μηχανογραφικού ή μη) και δεν απαγορεύεται η χειρόγραφη καταχώρηση αυτής σε τηρούμενο μηχανογραφικά βιβλίο. Η απογραφή αυτή συντάσσεται μέχρι την 20η του μεθεπόμενου μήνα από τη μετάταξη τους από την Α' στη Β' ή Γ' κατηγορία βιβλίων, θεωρούμενης ως έναρξης διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή μέχρι 20 Μαΐου 2010.

### **1.9 Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς με βιβλίο β' κατηγορίας στις απαλλασσόμενες ή στην α' κατηγορία**

1. Επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία ή που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου αυτού, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο για την ένταξη των επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

Στο καθεστώς αυτό δεν υπάγονται οι αγρότες του άρθρου 41, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

Οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

2. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου:

α) οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1, οι οποίες κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων,

β) οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, που δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή:

α) στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους,

β) στους αγρότες του άρθρου 41,

γ) στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) από χονδρικές πωλήσεις ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό,

δ) στην παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας,

ε) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

4. Επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εντάσσονται:

α) στο κανονικό καθεστώς, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων,

β) στις απαλλασσόμενες, εφόσον η άθροιση των ακαθάριστων εσόδων όλων των κλάδων τους δεν υπερβαίνει το ποσό, το οποίο, σύμφωνα με

διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά, αποτελεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των επιτηδευματιών από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

5. Επιχειρήσεις που διατηρούν δύο ή περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται η παροχή υπηρεσιών, εντάσσονται στο καθεστώς της παραγράφου 1 ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες, με βάση την άθροιση των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς.

6. Οι επιχειρήσεις των παραγράφων 1 και 2, τα ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπερβαίνουν σε μία διαχειριστική περίοδο τα όρια που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων αυτών, εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου ή, κατά περίπτωση, στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

7. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται με την προσθήκη του μμεικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη φορολογική περίοδο ή των ετοιμών προϊόντων, που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Το μμεικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν μπορεί να είναι μμικρότερο από το μμεικτό κέρδος που προκύπτει, εάν οι αγορές πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μμοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρονομαστή το μμοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος.

Σε περίπτωση πραγματοποίησης χονδρικών πωλήσεων, οι πωλήσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη, όπως προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία και το συνολικό κόστος του προηγούμενου εδαφίου μμειώνεται με το κόστος των αγορών, που διατέθηκαν για χονδρικές πωλήσεις.

Το κόστος αυτό μμειώνεται επίσης με το κόστος των αγορών, που διατέθηκαν για απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς και με τις επιστροφές και εκπτώσεις ή καταστροφές, απώλειες ή κλοπές αγορασθέντων αγαθών, που αποδεικνύονται από ιδιωτικά ή δημόσια έγγραφα, κατά περίπτωση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά που αγοράστηκαν, πωλήθηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μμεταποιήθηκαν και πωλήθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο, ως έτοιμα προϊόντα.

Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, εφόσον και στο επόμενο έτος συνεχίζουν να υπάγονται στο ίδιο καθεστώς, θεωρούνται ως πωληθέντα αγαθά μέσα στη φορολογική περίοδο, τόσα δωδέκατα αυτών, όσοι οι μίνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης.

Τήρα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές της πρώτης φορολογικής περιόδου του επόμενου έτους.

Προκειμένου κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο να κριθεί αν οι επιχειρήσεις αυτές θα παραμείνουν στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή θα μεταταχθούν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα ακαθάριστα έσοδά τους ανάγονται σε ετήσια.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές κατά το επόμενο έτος μεταταχθούν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα υπόλοιπα δωδέκατα των εκπορεύσεων αγαθών, που δε φορολογήθηκαν στις προηγούμενες φορολογικές περιόδους, προστίθενται στις αγορές της τελευταίας φορολογικής περιόδου της χρήσης μέσα στην οποία έγινε η έναρξη των εργασιών τους.

8. Για την ένταξη μίας επιχείρησης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως προβλέπεται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

9. Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωσή τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται .

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις αυτές η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής επειδή τα ακαθάριστα έσοδα της τελευταίας χρήσης κατά την οποία τηρήθηκαν βιβλία β' κατηγορίας δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερα από το όριο τήρησης βιβλίων α' κατηγορίας. Όμως, σχετικά με την αξία των αποθεμάτων τα οποία αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν κατά τις χρήσεις που τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας συντάσσεται πίνακας αγορών και πωλήσεων της τελευταίας πενταετίας κατά την οποία τηρήθηκαν βιβλία β' κατηγορίας ή αν δεν τηρείτο βιβλίο εσόδων - εξόδων για ολόκληρη τη πενταετία, ο πίνακας περιλαμβάνει τις χρήσεις που η επιχείρηση τηρούσε το βιβλίο αυτό.

Από τα αριθμητικά μεγέθη του πίνακα και με τη βοήθεια του συντελεστή μικτού κέρδους βρίσκεται το κόστος των πωληθέντων αγαθών της πενταετίας το οποίο αφαιρείται από το συνολικό ποσό των αγορών και έτσι προκύπτει η αξία των εμπορεύσιμων ειδών τα οποία αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν στις χρήσεις που τηρήθηκαν βιβλία β' κατηγορίας.

Αν η επιχείρηση που μετατάσσεται ενταχθεί στις απαλλασσόμενες τότε υποβάλλεται δήλωση αποθεμάτων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός δυο μηνών από τη μετάταξη και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στις αγορές που δεν διατέθηκαν.

Αν όμως κατά τη μετάταξη ενταχθεί στην α' κατηγορία τότε το ποσό των αποθεμάτων, προστίθενται στις αγορές της πρώτης φορολογικής περιόδου κατά την οποία τηρείται βιβλίο αγορών και μετατρέπεται σε ακαθάριστα έσοδα με τεκμαρτό τρόπο.

### **1.10. Παράδειγμα υπολογισμού Φ.Π.Α. επιτηδευματιών της β' κατηγορίας**

Από το βιβλίο εσόδων - εξόδων ομώνυμης εταιρείας εμπορίας ανταλλακτικών αυτοκινήτων και μοτοποδηλάτων προέκυψαν τα πιο κάτω οικονομικά μεγέθη μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και επιστροφών των αγορών και πωλήσεων το Γ' τρίμηνο του 2010.

**A. ΕΚΡΟΕΣ**

Χονδρικές πωλήσεις εμπορεύσιμων:	80.000 + Φ.Π.Α. 23%	18.400€
» σε νησιά του Αιγαίου	10.000 + Φ.Π.Α. 16%	1.600€
Λιανικές »	30.000 + Φ.Π.Α. 23%	6.900€
Έσοδα από παρ. υπη. (προμήθειες):	20.000 + Φ.Π.Α. 23%	4.600€
<b>Σύνολα φορολογητέων εκροών και φόρου</b>	<b>140.000€</b>	<b>31.500€</b>

**B. ΕΙΣΡΟΕΣ (φορολογητέες)**

Αγορές εμπορευμάτων:	70.000 + Φ.Π.Α. 23%	13.300€
Αγορές παγίων:	4.000 + Φ.Π.Α. 23%	760€
Δαπάνες υποκείμενες σε Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης (ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ, μεταφορικά, αμοιβή Λογιστή)	12.000 + Φ.Π.Α. 23%	2.760€
<b>Σύνολο φορολογητέων εισροών και φόρου</b>	<b>86.000</b>	<b>16.820</b>

**B1 ΕΙΣΡΟΕΣ (μη υποκείμενες σε Φ.Π.Α.)**

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (μισθός + εργοδοτικές εισφορές)	8.000€
Ενοίκια εγκαταστάσεων:	1.000€
Αμοιβές τρίτων (αμοιβή δικηγόρου):	500€
Δημοτικά τέλη και κ εξ. τραπεζών:	1.500€
<b>Σύνολο εισροών μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α.</b>	<b>11.000€</b>

**B2 ΕΙΣΡΟΕΣ (υποκείμενα σε Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών)**

Για την επισκευή του ΙΧ επιβατικού Αυτοκινήτου και για καύσιμα	2.000€ + Φ.Π.Α. 23%	460€
Για την αγορά και διάθεση στο προσωπικό οινοπνευματώδη ποτών	1.500€ + Φ.Π.Α. 23%	345€
<b>Σύνολο</b>	<b>3.500€</b>	<b>805€</b>

Να υπολογιστεί ο Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου και να συνταχθεί η περιοδική δήλωση αν κατά τη προηγούμενη φορολογική περίοδο η ομώνυμη εταιρεία είχε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. 3.000€.

**Υπολογισμός ΦΠΑ****ΕΚΡΟΕΣ:** 80.000+ 30.000 +20.000 = κωδ.303 130.000\*23% = κωδ. 333 29.900€

« 10.000 = κωδ. 306 10.000 χ 16% = κωδ. 336 1.600€

Σύνολα κωδ. 307 140.000 κωδ. 337 **31.500€****ΕΙΣΡΟΕΣ:** 70.000 + 4.000 = κωδ. 353 74.000x 23%= κωδ. 373 17.020€

« 12.000 = κωδ. 357 12.000 = κωδ. 377 2.760€

Σύνολα κωδ. 358 86.000 = κωδ. 378 **16.820€**+ πιστωτικό προηγούμενης περιόδου κωδ. 401-404 **3.000€**Σύνολο κωδ. 420 **19.820€**Οφειλόμενος στο Δημόσιο φόρος της περιόδου 31.500-19.820 κωδ.511 **11.680**

Οι μη υποκείμενες σε ΦΠΑ εισροές και οι υποκείμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο των εκροών, από 1/1/02 δεν καταχωρούνται στις περιοδικές δηλώσεις παρά μόνο στην εκκαθαριστική δήλωση.

**1.11. Φορολογητέα αξία στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών****Μεταβατικό Καθεστώς ΦΠΑ**

Από την 1.1.1993, ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της Ενιαίας Εσωτερικής Αγοράς, εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, το Μεταβατικό Καθεστώς ΦΠΑ. Το καθεστώς αυτό είναι ένα ενδιάμεσο στάδιο, πριν την εφαρμογή του Οριστικού Καθεστώτος ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ, από την 1.1.1993 και μετά, οι ενδοκοινοτικές εμπορικές συναλλαγές, οι συναλλαγές δηλαδή που πραγματοποιούνται μεταξύ υποκείμενων σε ΦΠΑ προσώπων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη, στα πλαίσια άσκησης του επιτηδεύματός τους, δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ στο κράτος-μέλος που πραγματοποιείται η πώληση (δηλαδή στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του πωλητή) και η φορολογική υποχρέωση για την απόδοση του ΦΠΑ, μεταφέρεται στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του αγοραστή. Στα πλαίσια δηλαδή της εφαρμογής του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ, καθιερώθηκε απαλλαγή από τον ΦΠΑ των Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων. Στην πράξη, σύμφωνα με τα παραπάνω, τα πρόσωπα που παραδίδουν (πωλούν) εμπορεύματα σε πελάτες τους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη-μέλη, στο τιμολόγιο πώλησης που εκδίδουν δεν υπολογίζουν (χρεώνουν) ΦΠΑ. Από την άλλη μεριά, ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να δηλώσει την Ενδοκοινοτική Απόκτηση στην Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ, αναγράφοντας τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές (δηλαδή χρεοπιστώνοντας) την αξία της συναλλαγής και του ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτή, τον οποίο υπολογίζει με τεκμαρτό τρόπο. Δηλαδή στην περίπτωση αυτή, ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αγοραστής, παρότι στο τιμολόγιο που του εκδίδει ο πωλητής, δεν χρεώνεται (αναγράφεται) ΦΠΑ, στην Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ υπολογίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ με βάση τον συντελεστή που εφαρμόζεται στη χώρα μας και τον αναγράφει στον αντίστοιχο κωδικό (Κωδ. 371 έως 376). Με τον τρόπο αυτό «εκπληρώνει» τη φορολογική του υποχρέωση, την υποχρέωση δηλαδή για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στη συναλλαγή αυτή. Επιπλέον έχει την υποχρέωση να υποβάλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα

(Listing) Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων και Δήλωση Intrastat 71. Όπως γίνεται αντιληπτό από τα προαναφερόμενα, το Μεταβατικό Καθεστώς ΦΠΑ ευνοεί τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ συναλλασσόμενων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη, αφού δεν δημιουργεί υποχρέωση στους αγοραστές για άμεση καταβολή του ΦΠΑ, δεν προκαλείται δηλαδή ταμειακή εκροή (εκταμίευση) του ποσού του αναλογούντος στις συναλλαγές αυτές ΦΠΑ, αλλά απαιτεί μόνο απλή λογιστική τακτοποίηση (χρεοπίστωση) επί της Περιοδικής Δήλωσης ΦΠΑ του αγοραστή.

Για την αποφυγή παρερμηνειών κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστούν τα ακόλουθα:

. Στην περίπτωση που ο προμηθευτής υπολογίσει (χρεώσει) ΦΠΑ στο τιμολόγιο πώλησης: Δεν παρέχεται στην περίπτωση αυτή δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος αγοραστή, αλλά ο φόρος αυτός αποτελεί κόστος για τον αγοραστή. Σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις προβλέπεται επιστροφή του φόρου αυτού<sup>72</sup>.

. Οι μη εμπορικές συναλλαγές φορολογούνται από πλευράς ΦΠΑ στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του πωλητή: Οι μη εμπορικές συναλλαγές, οι συναλλαγές δηλαδή κατά τις οποίες ο αγοραστής δεν είναι υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο (π.χ. ιδιώτης), φορολογούνται από πλευράς ΦΠΑ στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του πωλητή, σύμφωνα με τους κανόνες φορολογίας που ισχύουν στο κράτος-μέλος εγκατάστασής του (συντελεστής ΦΠΑ κ.λπ.). Δηλαδή στα τιμολόγια πώλησης που εκδίδουν οι πωλητές υπολογίζουν (χρεώνουν) ΦΠΑ με βάση τον συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει στη χώρα εγκατάστασής τους, τον οποίο εισπράττουν από τους αγοραστές και στη συνέχεια τον αποδίδουν στη φορολογική τους διοίκηση. Στην περίπτωση αυτή, σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στις ενδοκοινοτικές εμπορικές συναλλαγές όπως αναφέρουμε παραπάνω, ο αγοραστής καταβάλει στον πωλητή τον αναλογούντα στη συναλλαγή ΦΠΑ.<sup>7</sup>

### **Οριστικό Καθεστώς ΦΠΑ.**

Σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Οριστικού Καθεστώτος ΦΠΑ, κατά την εφαρμογή του προβλέπεται ότι όλες οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές (εμπορικές ή μη), θα φορολογούνται, όσον αφορά τον ΦΠΑ, στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του πωλητή. Δηλαδή στα τιμολόγια πώλησης που θα εκδίδουν οι πωλητές, θα υπολογίζουν (χρεώνουν) ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα υπάρχει ταμειακή εκροή του ποσού του αναλογούντος ΦΠΑ από την πλευρά του αγοραστή σε όλα τα είδη των συναλλαγών και όχι μόνο στις μη εμπορικές συναλλαγές, όπως συμβαίνει σήμερα κατά την εφαρμογή του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ. Από την άλλη μεριά θα παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που θα καταβάλουν οι υποκείμενοι στον ΦΠΑ αγοραστές σε προμηθευτές εγκατεστημένους σε άλλα κράτη-μέλη, κάτι που σήμερα, κατά την εφαρμογή του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ, δεν συμβαίνει.

Για τους λόγους που αναφέρθηκαν παραπάνω κατά την ανάλυση του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ, δεν είναι ορατή στο άμεσο μέλλον η έναρξη εφαρμογής του Οριστικού Καθεστώτος ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής λαμβάνουν κατά καιρούς μέτρα για την περαιτέρω απλοποίηση του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ, με στόχο αφενός την ευκολότερη εφαρμογή του και αφετέρου τη μεγαλύτερη αποτελεσματικότητά του.

### **Συναλλαγές στην Ενιαία Εσωτερική Αγορά, μετά την 1.1.1993.**

Όπως προαναφέρθηκε, από 1.1.1993 και μετά, οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε κοινοτικό επίπεδο, δεν υπόκεινται πλέον σε τελωνειακό έλεγχο. Νέοι κανόνες και διαδικασίες αντικατέστησαν τις μέχρι τότε τηρούμενες τελωνειακές διαδικασίες για την είσπραξη του ΦΠΑ που αναλογεί στις συναλλαγές αυτές και νέες ορολογίες καθιερώθηκαν. Ειδικότερα:

#### **Ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών.**

Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε κοινοτικό επίπεδο, από 1.1.1993 και μετά, από την ημερομηνία δηλαδή έναρξης λειτουργίας της Ενιαίας Εσωτερικής Αγοράς και την εφαρμογή του Μεταβατικού Καθεστώτος ΦΠΑ, μεταξύ υποκειμένων στον ΦΠΑ επιτηδευματιών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη, αποκαλούνται ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Για να είναι ενδοκοινοτικές αυτές οι συναλλαγές πρέπει απαραίτητα, μεταξύ των άλλων, να συντρέχουν οι δύο παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Οι συναλλασσόμενοι να είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ και

β) Να υπάρχει αποδεδειγμένα φυσική μεταφορά των αγαθών από ένα κράτος-μέλος σε άλλο. 4.1.1. Ενδοκοινοτική Απόκτηση εγκατεστημένου στη χώρα μας προσώπου.

Από 1.1.1993 στις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη, η έννοια της «εισαγωγής» ως φορολογητέας πράξης αντικαθίσταται από την έννοια της «ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών».

Η έννοια της «ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών» ως φορολογητέας πράξης, ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.2859/2000 - Κώδικας ΦΠΑ.

Ενδοκοινοτική Απόκτηση, σύμφωνα με το προαναφερόμενο άρθρο, θεωρείται η απόκτηση εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος,<sup>74</sup> ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα (αγοραστή) από:

- τον πωλητή (όταν δηλαδή την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο πωλητής - π.χ. όρος παράδοσης CIF) ή
- τον αποκτώντα (αγοραστή) (όταν δηλαδή την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο αγοραστής - π.χ. όρος παράδοσης FOB) ή
- από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους (π.χ. μεταφορική εταιρεία), στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος-μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Για να έχει μία απόκτηση από άλλο κράτος-μέλος τον χαρακτήρα της Ενδοκοινοτικής Απόκτησης ως φορολογητέας πράξης, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά (δηλαδή όλες μαζί) οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Τα αγαθά που αποτελούν αντικείμενο της συναλλαγής να μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από ένα άλλο κράτος-μέλος (π.χ. μεταφορά στην Ελλάδα εμπορευμάτων από τη Γαλλία).

β) Ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας αποκτών (αγοραστής), να είναι:

. υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο ή

. μη υποκείμενο στον ΦΠΑ νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκείμενου στον ΦΠΑ προσώπου (π.χ. Δημόσιο, Δήμοι, ΟΤΑ και λοιπά ΝΠΔΔ, όταν δεν ενεργούν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας αλλά ασκούν τις υποκείμενες στον ΦΠΑ δραστηριότητες που κατονομάζονται στο Παράρτημα Ι του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ»<sup>75</sup> ή άλλα πρόσωπα όπως σύλλογοι κ.λπ., τα οποία ασκούν οικονομική δραστηριότητα).



γ) Ο πωλητής να είναι υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων στη χώρα του (π.χ. μικρή επιχείρηση,<sup>76</sup> ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τύπος φορολογίας από πλευράς ΦΠΑ βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας μας (π.χ. πώληση αγαθών μετά από συναρμολόγηση, πώληση από απόσταση).

δ) Η συναλλαγή να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία (δηλαδή να υπάρχει αντάλλαγμα σε είδος ή σε χρήμα). Εξαιρούνται ορισμένες περιπτώσεις οι οποίες έχουν τον χαρακτήρα της ενδοκοινοτικής απόκτησης, παρότι δεν υπάρχει αντάλλαγμα (π.χ. παραλαβή αγαθού στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο 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, στα πλαίσια της επιχείρησής του<sup>77</sup>) και

ε) Η συναλλαγή αυτή να πραγματοποιείται στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή.

Όπως προαναφέρθηκε, η πράξη αυτή μέχρι την 31.12.1992, πριν δηλαδή την κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών-μελών και την έναρξη λειτουργίας της Εσωτερικής Αγοράς, είχε για τον εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή, το χαρακτήρα της Εισαγωγής.

Οι υποχρεώσεις που συνεπάγεται η Ενδοκοινοτική Απόκτηση ως φορολογητέα πράξη, για το εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, είναι:

- Εγγραφή στο Σύστημα VIES<sup>78</sup>.
- . Απεικόνιση (χρεοπίστωση) της απόκτησης αυτής στην Περιοδική Δήλωση ΦΠΑ.
- . Υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα (Listing) Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων.
- . Υποβολή Δήλωσης Intrastat<sup>79</sup> και
- . Απεικόνιση της Ενδοκοινοτικής Απόκτησης, στην ετήσια εκκαθαριστική δήλωση.

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι ο όρος «Ενδοκοινοτική Απόκτηση» δεν περιγράφει απλά μία απόκτηση ενός αγαθού από προμηθευτή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, που πραγματοποιεί πρόσωπο εγκατεστημένο στη χώρα μας, αλλά επιπλέον προσδιορίζει τη διενέργεια μιας φορολογητέας, από πλευράς ΦΠΑ πράξης, η οποία συνεπάγεται συγκεκριμένες υποχρεώσεις για το πρόσωπο που την πραγματοποιεί.

#### **Πράξεις εξομοιούμενες ως Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις αγαθών.**

Εκτός από τις πράξεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο 4.1.1, υπάρχουν και ορισμένες άλλες πράξεις, που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.2859/2000, οι οποίες εξομοιώνονται με Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις αγαθών, παρότι δεν συντρέχουν ορισμένες από τις προϋποθέσεις που απαιτούνται γι' αυτό (π.χ. επαχθής αιτία ή μεταβίβαση της κυριότητας αγαθού).

Οι πράξεις αυτές είναι:

α) Παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στον ΦΠΑ: Όταν ο υποκείμενος στον ΦΠΑ μεταφέρει από άλλο κράτος-μέλος αγαθά της επιχείρησής του και τα

παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η παραλαβή αυτή εξομοιώνεται με Ενδοκοινοτική Απόκτηση, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: τα αγαθά αυτά έχουν αποκτηθεί με οποιονδήποτε τρόπο (αγορά, εισαγωγή κ.λπ.) στο άλλο κράτος-μέλος και τα αγαθά αυτά προορίζονται για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης. Η μεταφορά των αγαθών μπορεί να γίνεται είτε από τον ίδιο είτε από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του

β) Παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο: Όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη περ. α', ισχύουν ανάλογα και για την περίπτωση που τα αγαθά παραλαμβάνει μη υποκείμενο στον ΦΠΑ νομικό πρόσωπο.

### **Εξαιρέσεις.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 11 του Ν.2859/2000, δεν θεωρείται Ενδοκοινοτική Απόκτηση αγαθών, δεν πρόκειται δηλαδή για φορολογητέα, από πλευράς ΦΠΑ πράξη, η απόκτηση που πραγματοποιείται από:

α) νομικά πρόσωπα, τα οποία πραγματοποιούν πράξεις μη υπαγόμενες στο φόρο (π.χ. Δημόσιο, Δήμοι, ΟΤΑ και λοιπά ΝΠΔΔ, όταν ενεργούν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας ή άλλα πρόσωπα, όπως σύλλογοι κ.λπ., τα οποία δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα),

β) πρόσωπα που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, για τις οποίες δεν τους παρέχεται κανένα δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους (π.χ. πράξεις παροχής υπηρεσιών του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, γιατρούς, νοσοκόμους κ.λπ.) ή μικρές επιχειρήσεις του άρθρου 39 (βλ. παραπάνω παράγραφο 4.1.1 περίπτωση γ) και

γ) αγρότες που ανήκουν στο κατ' αποκοπή καθεστώς του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Ειδικό Καθεστώς Αγροτών), εφόσον τα πρόσωπα των προηγούμενων περ. α', β' και γ', πραγματοποιούν αγορές αγαθών από άλλα κράτη-μέλη, των οποίων η ετήσια αξία χωρίς ΦΠΑ κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος δεν ξεπερνά το ποσό των 10.000 ευρώ.

Αν τα αποκτώμενα αγαθά είναι καινούργια μεταφορικά μέσα ή αγαθά που επιβαρύνονται με ΕΦΚ (ενεργειακά αγαθά, αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά), υπάρχει πάντα Ενδοκοινοτική Απόκτηση των αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που αποκτά τα αγαθά.

Εφόσον το επιθυμούν, τα πρόσωπα των προηγούμενων περ. α', β' και γ', μπορούν με δήλωσή τους να επιλέξουν τη φορολόγηση στην Ελλάδα των αποκτήσεών τους από άλλα κράτη-μέλη, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ και ισχύει τουλάχιστον για δύο διαχειριστικές περιόδους, εντός των οποίων δεν μπορεί να ανακληθεί. Εάν η δήλωση αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μετά τη 10η του πρώτου μήνα αυτής, ισχύει για την τρέχουσα, καθώς και για τις δύο επόμενες διαχειριστικές περιόδους. Η δήλωση αυτή ισχύει και πέραν της διετίας, εφόσον μετά την πάροδο της διετίας δεν ανακληθεί. Σε περίπτωση ανάκλησης, η σχετική δήλωση που υποβάλλεται, ισχύει από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Σημειώνεται ότι με την επιλογή αυτή τα αναφερόμενα παραπάνω πρόσωπα καθίστανται υπόχρεοι στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.2859/2000 (Υπόχρεοι στον ΦΠΑ) και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 36 (Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον ΦΠΑ) και 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) του ίδιου νόμου. Έχουν δηλαδή τις ίδιες υποχρεώσεις που έχουν και τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο 4.1.1 και πρέπει να υποβάλουν δηλώσεις ΦΠΑ στη χώρα μας και να αποδίδουν τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αγορά του αγαθού από το άλλο κράτος-μέλος.

Οι αγορές από τη Γαλλία και Ιταλία, αποτελούν αποκτήσεις αγαθών στο εσωτερικό των χωρών αυτών και φορολογούνται, αντίστοιχα, από πλευράς

ΦΠΑ, στις χώρες αυτές. Δηλαδή στα τιμολόγια των πωλητών υπολογίζεται (χρεώνεται) ΦΠΑ, με βάση τον συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει στην κάθε χώρα και το νοσοκομείο καταβάλλει τον ΦΠΑ.

Η αγορά από τη Γερμανία συνιστά Ενδοκοινοτική Απόκτηση αγαθού με τόπο φορολογίας την Ελλάδα, διότι το σύνολο της αξίας των 3 αγορών του 2011 υπερέβη το όριο των 10.000 ευρώ.

Το ίδιο ισχύει και για κάθε επόμενη αγορά από άλλο κράτος-μέλος, τα έτη 2011 και 2012. Αποτελεί δηλαδή Ενδοκοινοτική Απόκτηση φορολογητέα, από πλευράς ΦΠΑ, στην Ελλάδα.

Εξυπακούεται ότι όλες οι παραπάνω αγορές, θα αποτελούσαν Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις φορολογητέες στην Ελλάδα, αν το νοσοκομείο είχε ασκήσει το δικαίωμα επιλογής, όπως αυτό αναφέρεται παραπάνω.

Παράδειγμα 2ο: Ένα άλλο δημόσιο νοσοκομείο αγοράζει από τη Γαλλία το 2012, ένα καινούργιο επιβατικό αυτοκίνητο αξίας 9.000 ευρώ ως πάγιο. Η πράξη αυτή θεωρείται Ενδοκοινοτική Απόκτηση αγαθού και φορολογείται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την αξία της συναλλαγής αυτής.<sup>80</sup>

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 11 του Ν.2859/2000, δεν θεωρείται ως Ενδοκοινοτική Απόκτηση, η απόκτηση από άλλο κράτος-μέλος αγαθών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή της παράδοσης και της εισαγωγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α', β', γ' και στ' της παρ. 1 του άρθρου 27 (Ειδικές απαλλαγές) του ίδιου νόμου.

Πρόκειται δηλαδή για τις αγορές πλοίων που ενεργούν πλόες στην ανοιχτή θάλασσα και αεροσκαφών που διενεργούν διεθνείς αερομεταφορές με κόμιστρο, καθώς και υλικών και αντικειμένων, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών τα οποία προορίζονται για τον εφοδιασμό τους, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του παραπάνω νόμου, καθώς και για τις παραδόσεις αγαθών προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες και ένοπλες δυνάμεις του ΝΑΤΟ. Οι αντίστοιχες αγορές των αγαθών αυτών από άλλο κράτος-μέλος δεν συνιστούν Ενδοκοινοτική Απόκτηση για την Ελλάδα, αλλά απαλλάσσονται άμεσα ως παραδόσεις αγαθών, πραγματοποιούμενες στο άλλο κράτος-μέλος.

### **Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων**

Σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ «οι υποκείμενοι στο φόρο υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ». Με τις διατάξεις του ΚΒΣ οι επιτηδευματίες και κατά συνέπεια οι υπόχρεοι στο φόρο εντάσσονται σε κατηγορίες τήρησης λογιστικών βιβλίων και ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των πράξεων των υποκείμενων στο φόρο.

Ειδικά για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας, τόσο από τις διατάξεις του ΚΒΣ όσο και από τις ερμηνευτικές εγκυκλίους και οδηγίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, επιβάλλεται η τήρηση του λογαριασμού ΦΠΑ σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς στους οποίους απεικονίζονται τα αριθμητικά μεγέθη του φόρου κατά τέτοιο τρόπο ώστε να καθιστούν ευχερή τη σύνταξη των περιοδικών δηλώσεων και της εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Με την υπ' αριθ. 243/1995 γνωμάτευση του ΕΣΥΛ προβλέπεται η πιο κάτω (υποχρεωτική) ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών του 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας».

1.  
Υπολογαριασμοί  
του φόρου  
εισροών.

54.00.20	ΦΠΑ εισροών	εμπορευμάτων
54.00.24	»	πρώτων και βοηθητικών υλών
54.00.25	»	λοιπών αγορών λογαρ. 25/26/28 του ΓΛΣ
54.00.28	»	πάγιων στοιχείων
54.00.29	»	εξόδων δαπανών

Στους πιο πάνω υπολογαριασμούς οι οποίοι συλλειτουργούν με τους υπολογαριασμούς των ομάδων 2, 1 και 6 του ΓΛΣ, καταχωρείται ο φόρος εισροών που καταβάλλεται από την οικονομική μονάδα για την αγορά εμπορεύσιμων και πάγιων στοιχείων και για τις λαμβανόμενες υπηρεσίες από το εσωτερικό, το εξωτερικό και από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.).

Η καταχώριση του φόρου των εισροών στους πιο πάνω υπολογαριασμούς γίνεται εφόσον η επιχείρηση κατέχει τα παρακάτω στοιχεία:

- α) Βεβαίωση περί υποβολής έναρξης επιτηδεύματος. Αν τα παραστατικά έγγραφα έχουν εκδοθεί με προγενέστερη ημερομηνία από εκείνη κατά την οποία υποβλήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ η δήλωση έναρξης επιτηδεύματος, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις εισροές δεν καταχωρείται στους πιο πάνω υπολογαριασμούς επειδή δεν συμψηφίζεται με το φόρο των εκροών. Έτσι, το μη συμψηφιζόμενο με το φόρο των εκροών ποσό, ως ειδικό έξοδο αγορών πλέον, προσαυξάνει την αξία κτήσης της αγοράς αγαθών ή το αντίτιμο των λαμβανόμενων υπηρεσιών.
- β) Τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου όπως π.χ. εκκαθάριση, φορτωτική, απόδειξη παροχής υπηρεσιών, διασάφηση εισαγωγής ή άλλο τελωνειακό έγγραφο κ.λπ.

**2. Υπολογαριασμοί του φόρου εκροών**

Οι τριτοβάθμιοι υπολογαριασμοί του ΦΠΑ εκροών, οι οποίοι συλλειτουργούν με τους υπολογαριασμούς της ομάδας 7 του ΓΛΣ αναπτύσσονται ως εξής:

54.00.70	ΦΠΑ εκροών	πωλήσεων	Εμπορευμάτων
54.00.71	»		Προϊόντων
	»		
54.00.72	»		λοιπών αποθεμάτων
54.00.73	»		υπηρεσιών
54.00.78	»		πάγιων στοιχείων
54.00.79	»		λοιπών εσόδων λογαρ. 74/75/76 του ΓΛΣ

### 3. Υπολογαριασμοί του οφειλόμενου πλασματικού φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου που αναλογεί σ' αυτές. Ταυτόχρονα όμως, παρέχεται το δικαίωμα στην υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση να εκπέσει το ίδιο ποσό φόρου με αποτέλεσμα να μην καταβάλλεται στο Δημόσιο πραγματικό ποσό ΦΠΑ. Παρά το γεγονός ότι δεν καταβάλλεται κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση ΦΠΑ στο Δημόσιο, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υπολογίζουν και να καταχωρούν στα βιβλία τους τον πλασματικό ΦΠΑ που αναλογεί στα εισαγόμενα από την Ε.Ε. αγαθά.

Για την άσκηση ειδικού ελέγχου του πλασματικού φόρου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αναπτύσσονται οι πιο κάτω υπολογαριασμοί τεχνικής λογιστικής φύσης, οι οποίοι θα παύσουν να ισχύουν μετά τη λήξη του μεταβατικού καθεστώτος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

54.00.80	ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων	οφειλόμενος
54.00.84	ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων και βοηθητικών υλών	οφειλόμενος
54.00.85	ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών	οφειλόμενος
54.00.88	ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πάγιων στοιχείων	οφειλόμενος
54.00.89	ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εξόδων - δαπανών	οφειλόμενος

Ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας» αναπτύσσεται ακόμη στους υπολογαριασμούς:

#### 4. Λογ. 54.00.98 «Προπληρωμές και προκαταβολές ΦΠΑ»

Χρεώνεται με τα ποσά του φόρου που καταβάλλονται στο Δημόσιο με έκτακτη προσωρινή δήλωση. Έκτακτη προσωρινή δήλωση υποβάλλεται στις περιπτώσεις απόκτησης αγαθών ύστερα από πλειστηριασμό, μεταβίβαση αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται ως πάγια κ.λπ. Εξισώνεται με τη μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου στον υπολογαριασμό 54.00.99 «ΦΠΑ Απόδοση - Εκκαθάριση».

#### 5. λογ. 54.00.99 «ΦΠΑ Απόδοση - Εκκαθάριση»

Στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου (μήνα) τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του φόρου εισροών 54.00.20/24/25/28/29 καθώς και του 54.00.98, μεταφέρονται στη χρέωση του υπολογαριασμού 54.00.99. Στην πίστωση μεταφέρονται τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του φόρου των εκροών 54.00.70/71/72/73/78/79 καθώς και τα πιστωτικά υπόλοιπα του οφειλόμενου πλασματικού ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων των υπολογαριασμών 54.00.80/84/85/88/89.

Επισημαίνεται ότι τα πιστωτικά υπόλοιπα με τον οφειλόμενο ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων δημιουργούνται με χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του φόρου εισροών με τους οποίους συλλειτουργούν μόνο κατά ζεύγη.

Αν π.χ. η φορολογητέα αξία μιας ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων ήταν 20.000,00 ευρώ και ο συντελεστής ΦΠΑ του εισαγόμενου είδους 19%, για τον πλασματικό ΦΠΑ των 3.800,00 ευρώ θα γίνουν οι εγγραφές σε επίπεδο τριτοβάθμιων λογαριασμών:

-----	3.800,00
----- 54.00.20 ΦΠΑ εισροών	
εμπορευμάτων	
54.00.80 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών	3.800,00
αποκτήσεων εμπορευμάτων	
οφειλόμενος	

α) Προκύπτει ο φόρος κατά κατηγορία φορολογητέων πράξεων με επιμέρους διάκριση των πράξεων αυτών ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης των συναλλασσόμενων με την οικονομική μονάδα προσώπων, όπως π.χ. ΦΠΑ πωλήσεων εμπορευμάτων στο εσωτερικό ή ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων από το εσωτερικό, από τρίτες χώρες ή από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

β) Τα ποσά του φόρου καταχωρούνται και εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς κατά συντελεστή ακέραιο 4,5%, 9%, 19% ή μειωμένο 3%, 6%, 13% από και προς τα νησιά του Αιγαίου. Έτσι, τα ποσά του φόρου που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς είναι και τα ζητούμενα των ενδείξεων που απεικονίζονται στις ενότητες των πράξεων των δηλώσεων ΦΠΑ. Επομένως με απλή αντιπαραβολή διαπιστώνεται η ορθότητα μεταφοράς των ποσών του ΦΠΑ από τους υπολογαριασμούς στις αντίστοιχες ενδείξεις της περιοδικής δήλωσης.

Για την αποτελεσματική αντιμετώπιση και κάλυψη των αναγκών που πηγάζουν τόσο από τη νομοθεσία περί ΦΠΑ όσο και από τη φορολογία εισοδήματος και των λοιπών φορολογιών όπως π.χ. του Εδικού Φόρου Κατανάλωσης (ΕΦΚ) δεν αρκεί η πλήρη ανάπτυξη των υπολογαριασμών του ΦΠΑ, αλλά απαιτείται αντίστοιχη ικανοποιητική ανάπτυξη των υπολογαριασμών των ομάδων 1, 2, 6 και 7 του ΕΓΛΣ.

Έτσι, λαμβανομένων υπόψη των βασικών αρχών του ΕΓΛΣ, των απαιτήσεων που υπαγορεύονται από τη φορολογία εισοδήματος (συμπλήρωση του εντύπου οικονομικών στοιχείων Ε3), προτείνεται η ανάπτυξη των υπολογαριασμών των αποθεμάτων (ομάδας 2) σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων με παράλληλη συλλειτουργία με τους υπολογαριασμούς του ΦΠΑ. Επιπλέον και αντίστοιχα με τους υπολογαριασμούς των αποθεμάτων και του ΦΠΑ υποδεικνύονται οι κωδικοί αριθμοί της περιοδικής και εκκαθαριστικής δήλωσης στους οποίους καταχωρούνται οι εισροές και ο αναλογών σε αυτές φόρος εισροών.

#### Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών (χωρίς ΕΦΚ) υποκείμενης στον ΦΠΑ επιχείρησης

Το κόστος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καταχωρείται προσωρινά είτε στον υπολογαριασμό 32.00 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων» είτε στον υπολογαριασμό 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» αν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση εμπορευμάτων πρώτων υλών κ.λπ. Η ανάπτυξη σε τρίτο βαθμό γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Για τις παραγγελίες των κυκλοφορούντων στοιχείων προτείνεται η ακόλουθη

32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων
32.01.24	Παραγγελίες πρώτων και βοηθητικών υλών
32.01.25	Παραγγελίες αναλώσιμων υλικών
32.01.26	Παραγγελίες ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
32.01.28	Παραγγελίες ειδών συσκευασίας

Αν η ανάπτυξη γίνεται και σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων λογαριασμών, θα εξυπηρετούσε μια ανάπτυξη κατ' αύξοντα αριθμό των παραγγελιών του ίδιου είδους κατ' έτος και τούτο επειδή θα διευκόλυνε στην οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση. Προτείνεται η ακόλουθη ανάπτυξη:

32.01	Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων
32.01.20	Παραγγελίες εμπορευμάτων
32.01.20.01	1η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2006
32.01.20.02	2η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2006 κ.λπ.

Ειδικότερα στον λογαριασμό παραγγελίες στο εξωτερικό καταχωρούνται:

Η αξία των εισαγόμενων από χώρα της Ε.Ε. αγαθών όπως αυτή προκύπτει από το τιμολόγιο του προμηθευτή, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας π.χ. με μετρητά ή με αποδοχή συναλλαγματικών κ.λπ.

Όταν η αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης εκφράζεται σε ξένο νόμισμα τότε μετατρέπεται σε εθνικό νόμισμα (ευρώ) με βάση την ισοτιμία του ευρώ έναντι του ξένου νομίσματος της ημέρας του διακανονισμού.

Για ειδικά έξοδα της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Τέτοια έξοδα είναι τα μεταφορικά, τα ασφάλιστρα μεταφοράς, τυχόν προμήθειες εμπορικού αντιπροσώπου κ.λπ.

Μετά την ολοκλήρωση του κόστους κτήσης των αγαθών γίνεται εγγραφή μεταφοράς του κόστους κτήσης σε αρμόδιο λογαριασμό των ομάδων 1 ή 2 ή 6 του ΓΛΣ. Εκτός της λογιστικής εγγραφής μεταφοράς του κόστους της παραγγελίας, συγχρόνως, υπολογίζεται και καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία ο πλασματικός φόρος που αναλογεί στη φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης.

#### **Μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης.**

Όταν το τιμολόγιο του προμηθευτή στην ενδοκοινοτική απόκτηση εκφράζεται σε εθνικό νόμισμα (ευρώ), τότε η φορολογητέα βάση συμπίπτει με την αξία του εισαγόμενου από χώρα της Ε.Ε. αγαθού και ήδη έχει καταχωρηθεί κατά την ημερομηνία διακανονισμού στο λογαριασμό 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό».

Όταν όμως η αξία είναι σε ξένο νόμισμα, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ που ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Η ισοτιμία αυτή είναι η επίσημη τιμή πώλησης συναλλάγματος που περιλαμβάνεται στο Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος που εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδας την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα. Η τιμή αυτή ισχύει για ολόκληρο τον επόμενο μήνα με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει σε επόμενη ημέρα Τετάρτη μεταβολή της ισοτιμίας αυτής πέραν του 5%.

Όταν υπάρχει τέτοια μεταβολή, από την επόμενη Τετάρτη εφαρμόζεται η νέα ισοτιμία.

Οι ισοτιμίες των νομισμάτων ανακοινώνονται εβδομαδιαία από την 14η Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, δημοσιεύονται στον ημερήσιο οικονομικό Τύπο και βρίσκονται μαγνητοφωνημένες στο τηλέφωνο 210-3636100.

**Διαφορές μεταξύ πλασματικών και πραγματικών αξιών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - Λογιστικός χειρισμός.**

\*Η πραγματική συναλλαγματική αξία υπολογίζεται με την ισοτιμία που ισχύει κατά την ημέρα του διακανονισμού και είναι αυτή που καταχωρείται στο λογαριασμό 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό».

\*Η πλασματική αξία ή φορολογητέα βάση υπολογίζεται με την ισοτιμία που ίσχυε την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα και είναι αυτή που καταχωρείται: στην περιοδική δήλωση, στην εκκαθαριστική, στη δήλωση Intrastat και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (listing απόκτησης).

\*Μεταξύ των δύο πιο πάνω αξιών υπάρχει διαφορά η οποία πρέπει να τακτοποιείται για να επέρχεται απόλυτη συμφωνία μεταξύ των εντύπων του ΦΠΑ και του πραγματικού κόστους των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Η διαφορά μεταξύ των δύο αξιών μπορεί να είναι θετική ή αρνητική. Θετική διαφορά προκύπτει όταν η φορολογητέα βάση είναι μικρότερη της πραγματικής αξίας και αρνητική όταν η φορολογητέα βάση είναι μεγαλύτερη από την πραγματική αξία. Οι εν λόγω διαφορές, θετικές ή αρνητικές, από 1.1.2002 και μετά δεν καταχωρούνται στις περιοδικές δηλώσεις, καταχωρούνται όμως στην εκκαθαριστική δήλωση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και ειδικότερα στον (Κωδ. 666) του Πίνακα Γ', ως εξής:

\*Αν η διαφορά είναι θετική τότε προστίθεται στις λοιπές απαλλασσόμενες και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εισροές.

\*Αν είναι αρνητική και πάλι καταχωρείται στον ίδιο κωδικό αλλά αφαιρείται από τις λοιπές εισροές ή καταχωρείται με το πρόσημο (-) αν δεν υπάρχουν λοιπές απαλλασσόμενες εισροές.

\*Η θετική διαφορά προκειμένου για ενδοκοινοτική απόκτηση αποθεμάτων καταχωρείται στη χρέωση των εξής κατά περίπτωση υπολογαριασμών των αποθεμάτων:

## **1.12. Επιστροφή Φ.Π.Α.**

Ο Φ.Π.Α., ως έμμεσος φόρος, επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή αγαθών και υπηρεσιών που καταναλώνονται μέσα στο φορολογικό έδαφος της χώρας. Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος πρέπει να λειτουργεί ουδέτερα για τις επιχειρήσεις. Η ουδετερότητα του φόρου εξασφαλίζεται με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές της επιχείρησης από τον φόρο των αντίστοιχων εκροών της. Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου που τυχόν προκύπτει μετά από την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης είτε επιστρέφεται με βάση την περιοδική δήλωση της περιόδου μέσα στην οποία προέκυψε ή την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης ή μεταφέρεται για συμψηφισμό και αν δεν συμψηφιστεί μέσα στα τρία (3) επόμενα έτη, μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του. Εδώ σημειώνεται ότι, τόσο από πλευράς φορολογικής διοίκησης όσο και από πλευράς ενδιαφερομένων, θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής.

Με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/21.7.2004 καθορίστηκαν εκ νέου η διαδικασία και οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., έτσι, ώστε να υπάρχει μεγαλύτερη ευελιξία, αλλά ταυτόχρονα να διασφαλίζονται και τα συμφέροντα του Δημοσίου.

Περιλαμβάνει τις περιπτώσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει εξαιτίας της διενέργειας των παρακάτω πράξεων εκ μέρους της επιχείρησης:

**α)** Πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για

τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή.

**β)** Πράξεις για τις οποίες, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου

**γ)** Εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που



προβλέπουν οι

διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.

δ) Εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνον των εισροών τους.

Για να διενεργηθεί η επιστροφή, υποβάλλεται αίτημα το οποίο μπορεί να αφορά μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

### Όριο επιστροφής

Το ποσό του επιστρεφόμενου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που θα αναλογούσε αν φορολογούνταν οι πράξεις, στις οποίες διατέθηκαν οι φορολογητέες εισροές.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων ή αεροσκαφών και όταν ο υπολογισμός του φόρου που αναλογεί στις πράξεις αυτές είναι δύσκολος λόγω της ποικιλίας των αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α., ο υπολογισμός του ανώτατου επιστρεφόμενου ποσού γίνεται πολλαπλασιάζοντας το σύνολο των απάλλασσα μένων πράξεων που ενήργησε η επιχείρηση με τον μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών.

Προκειμένου για τις πράξεις της παραπάνω περ. δ' (διαφορά συντελεστών), το ποσό του επιστρεφόμενου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τη διαφορά φόρου που προκύπτει αν αφαιρέσουμε τον φόρο που αναλογεί στις εκροές από τον φόρο που θα αναλογούσε αν τις πολλαπλασιάζαμε με τον μέσο σταθμικό συντελεστή των εισροών.

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής εισροών προσδιορίζεται από το κλάσμα με αριθμητή τον φόρο εισροών και παρονομαστή την αξία των φορολογητέων εισροών της ίδιας χρονικής περιόδου που καλύπτει το αίτημα της επιστροφής.

## 1.13 Αναλογική έκπτωση ΦΠΑ ( pro-rata)

### 1. Γενικά

Ο υποκείμενος, κατά την έννοια του άρθρου 3 του Ν 2859/ 2000, στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που επιβάρυνε τις εισροές του (αγορές αγαθών, λήψη υπηρεσιών, γενικά έξοδα κ.λπ.), από τον ΦΠΑ που αναλογεί στις διενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών (ΦΠΑ εκροών). Αυτός είναι ο, καταρχήν, ορισμός του ΦΠΑ:

ΦΠΑ Εκροών

(μείον) ΦΠΑ Εισροών

(ίσον) ΦΠΑ προς απόδοση (+), προς επιστροφή ή συμψηφισμό (-)

Η έκπτωση (αφαίρεση), όμως, παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες, έξοδα κ.λπ.(δηλ.εισροές), χρησιμοποιούνται, προκειμένου να πραγματοποιηθούν φορολογητέες πράξεις, δηλαδή πράξεις που υπάγονται στον ΦΠΑ. Για παράδειγμα, επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο τη λιανική πώληση ετοιμών ενδυμάτων (100% φορολογητέα δραστηριότητα στον ΦΠΑ), δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο των πωλήσεών της (ΦΠΑ εκροών), το φόρο που επιβάρυνε, τόσο τις αγορές των ειδών που πωλεί λιανικά, όσο και τον φόρο που καταβάλλει κατά την λήψη υπηρεσιών από τρίτους (ΦΠΑ εισροών). Αντιθέτως, ένα ιδιωτικό εκπαιδευτήριο ή φροντιστήριο ξένων γλωσσών κ.λπ., δηλαδή επιχειρήσεις που ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα στον ΦΠΑ (περίπτωση ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 22 Ν 2859/ 2000), επειδή ακριβώς δεν εισπράττουν φόρο κατά την παροχή των υπηρεσιών τους, ενσωματώνουν τον φόρο που επιβαρύνει τις εισροές τους, στην αξία αυτών, χωρίς να έχουν

δυνατότητα έκπτωσης ή συμψηφισμού.

## 2. Ο προσδιορισμός του εκπιπόμενου ΦΠΑ των εισροών

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο, της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν 2859/2000), η έκπτωση του φόρου των εισροών, από τον φόρο των εκροών, συντελείται, κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες (εισροές), χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων (εκροών), οι οποίες υπάγονται στον φόρο (είναι δηλαδή φορολογητέες). Τούτο σημαίνει ότι εάν η επιχείρηση ασκεί φορολογητέες και απαλλασσόμενες δραστηριότητες και περαιτέρω πραγματοποιούνται κοινές εισροές για τις δραστηριότητες αυτές, οι οποίες επιβαρύνονται με ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης αυτού, περιορίζεται κατά το μέρος που αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητες.

Ο εκπιπόμενος αυτός φόρος ορίζεται ως ποσοστό επί τοις εκατό, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό εξευρίσκεται, με βάση ένα κλάσμα το οποίο έχει ως ακολούθως:

Ποσά που συμπεριλαμβάνονται στον αριθμητή και ποσά που συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος;

*Στον αριθμητή περιλαμβάνονται:* φορολογητέες εκροές + απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης

*Στον παρονομαστή περιλαμβάνονται* ότι έχει περιληφθεί στον αριθμητή + οι απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ήτοι: φορολογητέες εκροές + απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης + απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης

### **Δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή τα ποσά που προέρχονται από:**

- παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται για πάγια,
- αυτοπαραδόσεις,
- ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,
- πράξεις λήπτη,
- επιστροφές φόρων,
- παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή
- από χρηματοδοτικές

*Σχετικά με τις εξαιρούμενες πράξεις, βλ. παρακάτω στην παρ. 3.*

Το αποτέλεσμα της διαίρεσης πολλαπλασιάζεται επί 100, για την δημιουργία του σχετικού αριθμού και στη συνέχεια το ποσοστό αυτό, στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραιη μονάδα (π.χ. 61,74% μετατρέπεται σε 62%, ή 61,35% μετατρέπεται επίσης σε 62%).

Ταυτόχρονα, το ποσοστό αυτό, θα χρησιμοποιηθεί και στην υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους, ως προσωρινό ποσοστό.

Στο τέλος του έτους αυτού, θα διαμορφωθεί εκ νέου το ποσοστό του αναλογικά εκπιπόμενου ΦΠΑ, με βάση το ύψος του κύκλου εργασιών των δύο δραστηριοτήτων της επιχείρησης, οπότε θα γίνει η σχετική «διόρθωση» του εκπιπόμενου ποσού του φόρου, στον σχετικό πίνακα της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Διευκρινίζεται, ότι επειδή κατά την έναρξη των εργασιών μιας τέτοιας επιχείρησης, δεν είναι δυνατόν να υπάρχουν σχετικά στοιχεία κύκλων εργασιών των δραστηριοτήτων, ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού πρέπει να γίνεται προσωρινά (παρ.5 του άρθρου

31). Θα ακολουθήσει η διόρθωση στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους.

Στο σημείο αυτό να προσθέσουμε ότι για τις αποκτήσεις αγαθών επένδυσης (πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ), η έκπτωση του ΦΠΑ που διενεργήθηκε από τον αγοραστή επιτηδευματία, υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό. Τούτο σημαίνει, ότι ενώ ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, κατά την αγορά του παγίου, ωστόσο για τα επόμενα πέντε χρόνια, συμπεριλαμβανομένου του έτους απόκτησης, θα διενεργείται κάθε έτος διακανονισμός για το 1/5 του ΦΠΑ που επιβάρυνε το επενδυτικό αγαθό. Ο διακανονισμός θα διενεργείται ανάλογα με την μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης (πώς δηλαδή διαμορφώνεται το ύψος του κύκλου εργασιών κάθε δραστηριότητας, φορολογητέας ή απαλλασσόμενης).

Τέλος, να σημειώσουμε ότι αν το ποσό, που προκύπτει με την εφαρμογή του ως άνω ποσοστού (pro-rata), δεν υπερβαίνει τα 30 ευρώ για κάθε διαχειριστική περίοδο, εκπίπτει ολόκληρο, θεωρούμενο ότι προέρχεται από πράξεις που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του (παρ. 8 του άρθρου 31).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ

#### 2.1. Ποια είναι τα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α. και πως γίνεται η ένταξη σε αυτά

Τα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α. είναι τα εξής:

- Μικρές Επιχειρήσεις
- Ανακυκλώσιμα απορρίμματα
- Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή του φόρου
- Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών
- Ειδικό καθεστώς αγροτών
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών
- Μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας
- Ειδικό καθεστώς φορολογίας για τις πωλήσεις σε δημοπρασία

Με τα ίδια άρθρα ορίζονται και οι όροι και οι προϋποθέσεις ένταξης στα ειδικά αυτά καθεστώτα, καθώς ειδικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζουν οι υποκείμενοι στο φόρο που εντάσσονται στα καθεστώτα αυτά

#### 2.2. Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων

##### *A: Ποιοι υπάγονται στο ειδικό (απλοποιημένο) καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 32)*

Σε αυτό το ειδικό καθεστώς υπάγονται:

1. Οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα (όχι Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ) που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε πόλη ή χωριό που δεν χαρακτηρίζεται ως τουριστική περιοχή και έχει πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων. Οι επιτηδευματίες αυτοί εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και τηρούν βιβλίο αγορών. Στη συνέχεια, αν τα ακαθάριστα έσοδα τους υπερβούν τα 100.000,00€ εντάσσονται στο

κανονικό καθεστώς με β' κατηγορίας βιβλία, ενώ αν δεν υπερβούν της 9.000,00€ απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων.

##### *B. Ποιοι δεν μπορούν να ενταχθούν σε αυτό το ειδικό καθεστώς*

Σε αυτό το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν μπορούν να ενταχθούν:

1. Οι αγρότες του άρθρου 33 που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών

2. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν χονδρικές και λιανικές πωλήσεις και τα

έσοδα από χονδρικές πωλήσεις αποτελούν πάνω από το 60% του συνόλου των εσόδων, καθώς και οι επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους.

3. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές, ανεξάρτητα από το ποσοστό ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από εξαγωγές.

4. Οι επιχειρήσεις που δεν είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών.

5. Οι ατομικές επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παροχής υπηρεσιών και πώλησης αγαθών. Έτσι:

α. Αυτές εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους, από όλους τους κλάδους υπερβαίνει της 9.000,00€ ή είναι κατώτερο από 9.000,00€ αλλά τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας υπερβαίνουν τις 2.000,00€.

β. Στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, εφόσον το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από όλους τους κλάδους δεν υπερβαίνει τις 9.000,00€ και για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.000,00€ τότε δεν έχουν υποχρέωση και δεν τηρούν βιβλία β' ή ανώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

**Παράδειγμα:** Υπάρχουν τρεις ατομικές επιχειρήσεις που το έτος 2004 πραγματοποίησαν:

	A	B	Γ
Έσοδα από πωλήσεις	3.000.00	700.00	10.100.00
Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	1.000.00	3.000.00	400,00
Σύνολα Εσόδων	4.000.00	3.700.00	10.500.00

Η Α θα ενταχθεί στις απαλλασσόμενες από 1.1.05, γιατί πληροί και τις δύο προϋποθέσεις. Η Β θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς γιατί πραγματοποίησε τζίρο από παροχή υπηρεσιών πάνω από 2.000.00€. Η Γ θα ενταχθεί επίσης στο κανονικό καθεστώς γιατί ο συνολικός τζίρος της υπερβαίνει τις 9.000,00€ οπότε από τον Κ.Β.Σ. θα τηρήσει από 1.1.05 βιβλίο β' κατηγορίας (λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων).

**Γ. Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων, εμπορικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων (ατομικών) για τη συμπλήρωση της τριμηνιαίας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., όταν οι επιχειρήσεις αυτές περιλαμβάνονται στους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους (άρθρο 32 παρ. 7 Ν. 1642/1986)**

Τα ακαθάριστα έσοδα μιας^ φορολογικής περιόδου (τριμήνου) των επιχειρήσεων αυτών εξευρίσκονται με την προσθήκη του πραγματικού μικτού κέρδους που πραγματοποιεί η επιχείρηση στο κόστος των εμπορευμάτων ή πρώτων και βοηθητικών υλών τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (π.χ. τρίμηνο).

Το μικτό-κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης, χωρίς το Φ.Π.Α. και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει αν οι αγορές (χωρίς Φ.Π.Α.) του τριμήνου πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρονομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, εφόσον φυσικά υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές για τη φορολογία εισοδήματος.

Δηλαδή οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους επί αγορών και επί πωλήσεων χρησιμοποιούνται μόνο στις περιπτώσεις που ο πραγματικός Σ.Μ.Κ. είναι μικρότερος από το συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αυτών, αλλιώς χρησιμοποιείται ο πραγματικός Σ.Μ.Κ.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εργάζεται με πολλούς διαφορετικούς συντελεστές Μ.Κ. στα αγαθά που διαθέτει, τότε υποχρεούται να χρησιμοποιεί αυτούς τους Σ.Μ.Κ. χωριστά για κάθε ομάδα προϊόντων και εφόσον αυτό είναι δυσχερές μπορεί να χρησιμοποιεί ένα μέσο όρο σταθμικό των Σ.Μ.Κ. των αγαθών αυτών. Αν από τα προσωρινά στοιχεία της επιχείρησης δεν προκύπτει ο Σ.Μ.Κ. τότε χρησιμοποιείται κατά τη διάρκεια των φορολογικών περιόδων (τριμήνων) ο Σ.Μ.Κ. της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και στο τέλος της χρήσης γίνεται διακανονισμός με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

**Παράδειγμα:** Η ατομική εμπορική επιχείρηση «Α» έχει ως

αντικείμενο εργασιών το εμπόριο ενδυμάτων λιανικώς και εργάζεται με συντελεστή μικτού

κέρδους (Σ.Μ.Κ.) 50%. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους για την επιχείρηση αυτή είναι επί αγορών 17% και επί πωλήσεων 14% αντίστοιχα. Η επιχείρηση αυτή πραγματοποιεί μέσα στο πρώτο τρίμηνο του 2004 αγορές συνολικής αξίας, χωρίς Φ.Π.Α. 5.870,00€ και ειδικά έξοδα, χωρίς Φ.Π.Α. 300,00€ ήτοι συνολικά κόστος 6.170,00 €.

**Ζητείται:** Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα του α' τριμήνου.

$17\%/14\% = 1,21 \rightarrow$  ή  $21\% =$  συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους. Ο πραγματικός συντελεστής μικτού κέρδους είναι 50%.

Επειδή  $50\% > 21\%$ , η παραπάνω επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίσει τα ακαθάριστα έσοδα της με τη χρήση του πραγματικού συντελεστή μικτού κέρδους 50% που προκύπτει από τη σύγκριση της τιμής κτήσης και της τιμής διάθεσης. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα του τριμήνου αυτού θα είναι:  $6.170,00 \times 1,50 = 9.255,00\text{€} =$  ακαθάριστα έσοδα α' τριμήνου.

**Δ . Υποχρεώσεις των μικρών επιχειρήσεων που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς. Χρόνος υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α.**

Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 υποχρεούνται:

α) να καταχωρίζουν στο τηρούμενο βιβλίο αγορών, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις αγορές κατά συντελεστή φόρου, τις δαπάνες και σε ιδιαίτερη στήλη το φόρο ο οποίος τις επιβαρύνει. Αν δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλίο αγορών, ο φόρος εξευρίσκεται από τα τηρούμενα στοιχεία,

β) να επιδίδουν τις δηλώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 38 και να καταβάλλουν το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54.

Οι πιο πάνω επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν ιδιαίτερο λογαριασμό φόρου προστιθέμενης αξίας και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γη της περίπτωσης γ του άρθρου 38 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

13. Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 2, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων, αναγράφουν σ' αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας».

Οι επιχειρήσεις αυτές δε δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 33.

14. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικολογικών, μπόροι:

α) να ορίζονται σταθεροί συντελεστές με βάση τους οποίους προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού,

- β) να καθορίζονται κατ' αποκοπή ετήσια ακαθάριστα έσοδα για μμερικές κατηγορίες επαγγελμάτων, ύστερα από προηγούμενη συμφωνία με τους εκπροσώπους των οικείων επαγγελματικών οργανώσεων,
- γ) να τροποποιούνται τα όρια των ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη των επιχειρήσεων στο καθεστώς της παραγράφου 1 ή στις απαλλασσόμενες.

15. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μμετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 9 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 11, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία,

β) ειδικός τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των φορολογικών περιόδων των δηλώσεων, προκειμένου για επιχειρήσεις που υπάγονται στο καθεστώς τεκμαρτού υπολογισμού, εφόσον αυτές προβαίνουν σε αγορές εμπορεύσιμων αγαθών ή πρώτων υλών εποχιακά.

## 2.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Φ.Π.Α

### Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (Άρθρο 22, Ν. 2859/00)

#### Κατάταξη και διάκριση των απαλλαγών γενικά.

Στο κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνονται όλες οι απαλλαγές από το φόρο, με τις οποίες κάμπτεται βέβαια ο κανόνας της γενικότητας του φόρου πλην όμως είναι αναγκαίες για λόγους οικονομικούς, αλλά κυρίως για λόγους κοινωνικούς. Οι απαλλαγές αυτές διακρίνονται σε 5 βασικές κατηγορίες οι οποίες αναφέρονται και ρυθμίζονται σε αντίστοιχα άρθρα του νόμου και συγκεκριμένα:

στις απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 1853),

στις απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 1954),

στις απαλλαγές στην εξαγωγή και σε πράξεις εξομοιούμενες με εξαγωγές (άρθρο 2055 ),

στις απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών (άρθρο 2156 ) και

στις ειδικές απαλλαγές (άρθρο 2257).

Όλες οι απαλλαγές των άρθρων 19, 20, 21 και 2258, παρέχουν στον υποκείμενο του φόρου δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών που αναφέρονται στα άρθρα αυτά.

Αντίθετα, οι απαλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 1859 δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, εκτός της περίπτωσης λα'60 που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης γενικά και των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κδ', κε' και κστ',61 οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, όταν οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται σ' αυτές παρέχονται, σε πρόσωπο εγκαταστημένα σε χώρες εκτός της ΕΟΚ ή για αγαθά που εξάγονται στις χώρες αυτές.

Οι απαλλαγές του άρθρου αυτού θα μπορούσαν να χωρισθούν σε 3 μεγάλες ομάδες ανάλογα με τον τομέα της δραστηριότητας που αφορούν:

απαλλαγές του κοινωνικού τομέα που περιλαμβάνει τις περιπτώσεις α' μέχρι η', ι μέχρι ιδ' και κη',

απαλλαγές χρηματοοικονομικού τομέα, περιπτώσεις, κ' μέχρι και κστ' και

απαλλαγές λοιπών τομέων, περιπτώσεις θ', ιβ' ιε' μέχρι ιθ', κζ' και από λ' μέχρι λδ'.

Σημειώνεται ότι σε όλες τις περιπτώσεις των απαλλαγών που απαριθμούνται στο άρθρο 18 22 απαλλάσσονται οι πράξεις που ενεργούν οι υποκείμενοι, ενώ οι ίδιοι δεν απαλλάσσονται από τον κατ' επίρριψη φόρο (φόρο αγορών, λήψης υπηρεσιών κ.λπ.) τον οποίο περιλαμβάνουν στο κόστος των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών.

10.2. Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται όλες οι απαλλαγές που αναφέρονται στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας, δηλαδή σε πράξεις παράδοσης αγαθών και κυρίως σε πράξεις παροχής υπηρεσιών.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (άρθ. 18), απαλλάσσονται από το φόρο:

α. Οι υπηρεσίες των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών.

Έτσι, εκτός από τις καθαρά ταχυδρομικές υπηρεσίες, όπως είναι η διεκπεραίωση αλληλογραφίας, ταχυδρομικές επιταγές, η αποστολή δεμάτων κ.λπ., απαλλάσσεται από το φόρο και κάθε παρεπόμενη με τις υπηρεσίες παράδοση αγαθών όπως π.χ. η πώληση από τα ΕΛ.ΤΑ. διαφόρων υλικών συσκευασίας (χαρτόνι, σπόγγος, βουλοκέρι κ.λπ.) για την εξυπηρέτηση των αποστολέων ταχυδρομικών δεμάτων.

β. Οι δραστηριότητες της ραδιοφωνίας - τηλεόρασης. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα. Επομένως, οι εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητες της Ραδιοφωνίας και της Τηλεόρασης, όπως είναι π.χ. ο τομέας της εμπορικής διαφήμισης θα υπάγονται κανονικά στο Φ.Π.Α.

γ. Η παροχή μη εμφιαλωμένου νερού. Επομένως, το νερό που διανέμεται είτε με το δίκτυο των επιχειρήσεων υδροδότησης, είτε με βυτία κ.λπ.

απαλλάσσεται από το φόρο, ενώ υπάγεται σ' αυτόν το νερό που πωλείται σε τυποποιημένες συσκευασίες, όπως σε φιάλες, δοχεία κ.λπ. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την πώληση νερού, τόσο από την Ε.Υ.Δ.Α.Π. ή από Δημοτικές ή από Κοινοτικές επιχειρήσεις, όσο και από ιδιωτικά δίκτυα διανομής.

Διευκρινίζεται, ότι οι κάθε μορφής επιχειρήσεις παροχής νερού απαλλάσσονται όχι μόνο για τα έσοδα που πραγματοποιούν από τη διανομή νερού (μη εμφιαλωμένου) αλλά και για τα έσοδά τους από άλλες, συναφείς δραστηριότητες. Έτσι π.χ. απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών που προέρχονται από νέες παροχές, από ελέγχους λειτουργίας, επανασύνδεσης και μεταφοράς των υδρομετρητών κ.λπ. Σημειώνεται, ότι η παροχή υπηρεσιών αποχέτευσης από την Ε.Υ.Δ.Α.Π. εξομοιώνεται με τις υπηρεσίες εκκένωσης βόθρων, και λοιπών χωρών συγκέντρωσης λυμάτων του Πίνακα ΙΙ / Β' παράγραφος 7 και υπάγεται στο φόρο με συντελεστή 9%.

δ. Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη – διάγνωση. Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, απαλλάσσονται αν ενεργούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Δηλαδή, απαλλάσσονται από το φόρο όχι μόνο οι υπηρεσίες διάγνωσης (ιατρική εξέταση, εργαστηριακές εξετάσεις κ.λπ.) περίθαλψης, (χορήγηση φαρμάκων, φυσικοθεραπείες, κινησιοθεραπείες κ.λπ.), που προσφέρονται από το ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό των νοσοκομείων - θεραπευτηρίων, τα οποία λειτουργούν με τη μορφή νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου άλλα και οι άμεσα συνδεδεμένες μ' αυτές παρεπόμενες παραδόσεις αγαθών (φάρμακα, τροφή κ.λπ.). Επίσης, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι πράξεις αυτές (παροχή νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης) και όταν ενεργούνται από ιδρύματα και ιδιωτικές κλινικές.

Στη συνέχεια, με την ίδια διάταξη<sup>63</sup> εξομοιώνονται με τις πιο πάνω

απαλλασσόμενες υπηρεσίες και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις

θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. Έτσι και στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από το φόρο τόσο το αντίτιμο του παρεχόμενου ιαματικού



λουτρού, όσο και η τυχόν παροχή ιατροφαρμακευτικής παρακολούθησης και περίθαλψης των λουομένων, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής τροφής, εφόσον παρέχεται αυτή στους λουόμενους ασθενείς από την επιχείρηση των θεραπευτικών λουτρών.

ε. Οι υπηρεσίες ορισμένων ελεύθερων επαγγελματιών. Με τη διάταξη της περίπτωσης ε' απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένες κατηγορίες ελεύθερων επαγγελματιών, όπως οι δικηγόροι, οι συμβολαιογράφοι, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, οι δικαστικοί επιμελητές από 1ης Φλεβάρη 1987<sup>64,65</sup> οι γιατροί, οι οδοντογιατροί, οι μαίες, οι νοσοκόμοι και φυσιοθεραπευτές, εφόσον παρέχουν τις υπηρεσίες τους στα πλαίσια της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος. Αλλά και στην περίπτωση που παρέχουν υπηρεσίες στα πλαίσια εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στο φόρο, δεδομένου ότι η εξαρτημένη εργασία γενικά είναι εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 εδάφιο δεύτερο. Επομένως, οι υπηρεσίες των εν λόγω ελεύθερων επαγγελματιών δεν υπάγονται σε καμία περίπτωση στο Φ.Π.Α.

Με τους γιατρούς εξομοιώνονται και συνεπώς απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. και οι βιολόγοι, οι βιοχημικοί και οι κλινικοί χημικοί, όταν παρέχουν στα επιστημονικά εργαστήρια τους υπηρεσίες διάγνωσης που περιλαμβάνονται στις ιατρικές πράξεις οι οποίες είναι εγκεκριμένες κάθε φορά από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας. Έτσι, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν οι βιολόγοι, βιοχημικοί και κλινικοί χημικοί από υπηρεσίες π.χ. προσδιορισμού ουρίας, ενζύμων, ορμονών, σακχάρου, χοληστερίνης, κρεατίνης, ηλεκτροφόρησης λευκωμάτων κ.λπ. Διευκρινίζεται, ότι οι ψυχολόγοι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. μόνο εφόσον είναι γιατροί.

στ. Εργασίες οδοντικής προσθετικής. Στην περίπτωση αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από οδοντοτεχνίτες, στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος τους, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και οδοντοτεχνίτες.

Επομένως, εκτός από τις υπηρεσίες και τα είδη οδοντικής προσθετικής που παρέχονται από τους επαγγελματίες οδοντοτεχνίτες, απαλλάσσεται από το φόρο και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής, που γίνεται σε ορισμένες περιπτώσεις από οδοντογιατρούς στους πελάτες ή ενδεχομένως και σε άλλους οδοντογιατρούς

ζ. Η παροχή υπηρεσιών από κτηνίατρος. Διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή αυτή αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται από τους κτηνίατρος στα πλαίσια της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, και όχι τις κτηνιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνιατρικές κλινικές, η εκμετάλλευση των οποίων υπάγεται στο φόρο. Εξάλλου, οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνίατρος με σχέση εξαρτημένης εργασίας (μισθωτοί) είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.<sup>66</sup>

η. Ανθρώπινα όργανα. Ανθρώπινο αίμα και γάλα. Η απαλλαγή αυτή αφορά τόσο τα φυσικά ανθρώπινα όργανα, όσο και τα τεχνητά, εφόσον τα τελευταία παραδίδονται από νοσοκομεία ή κλινικές. Επίσης, αναφορικά με το ανθρώπινο αίμα, η απαλλαγή αφορά τόσο την παράδοση του αυτούσιου αίματος, όσο και τα προϊόντα της επεξεργασίας αυτού (π.χ. πλάσμα αίματος κ.λπ.).

θ. Σωματεία ή ενώσεις προσώπων. Η περίπτωση αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία 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. Προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι ότι τα σωματεία αυτά και οι ενώσεις προσώπων, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Σ. , παρέχουν υπηρεσίες προς τα μέλη τους, τα οποία ασκούν απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα ή μη υποκείμενη στο φόρο, οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας και παρέχονται έναντι συνεισφοράς των μελών στα κοινά έξοδα των υπηρεσιών αυτών.

Με άλλα λόγια, με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν διάφορα σωματεία ή ενώσεις προσώπων, στα μέλη τους, τα οποία έναντι συμμετοχής στα γενικά έξοδα (π.χ. συνδρομές) δέχονται τις υπηρεσίες αυτές για την εξυπηρέτηση απαλλασσόμενων από το φόρο δραστηριοτήτων τους.

Παράδειγμα Α: Ο «Σύλλογος Κυνηγών Αθηνών» έναντι μιας μικρής αμοιβής π.χ. δρχ. 500 αναλαμβάνει την έκδοση των αδειών κυνηγιού των μελών του.

Παράδειγμα Β: Ο «Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών» πραγματοποιεί ένα συνέδριο και μετακαλεί ξένους ειδικούς γιατρούς ομιλητές. Για τις συζητήσεις του συνεδρίου και τις απόψεις των ομιλητών, ο Ιατρικός Σύλλογος Αθηνών εκδίδει ένα σχετικό βιβλίο. Για την κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας του σεμιναρίου και της έκδοσης του βιβλίου, επιβάλλει δικαίωμα συμμετοχής (συνεισφορά στα κοινά έξοδα) σε κάθε γιατρό ένα χρηματικό ποσό. Οι υπηρεσίες ενημέρωσης των γιατρών που παρέχονται στη διάρκεια του συνεδρίου και η παράδοση του σχετικού βιβλίου από τον Ιατρικό Σύλλογο Αθηνών είναι αφορολόγητες πράξεις, έστω και αν γι' αυτές ο γιατρός κατέβαλε κάποιο χρηματικό ποσό.

ι. Κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση. Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση και πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος.

Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης στους ασφαλισμένοι από τα διάφορα αναγνωρισμένα από το κράτος ασφαλιστικά ιδρύματα και ταμεία (π.χ. ΙΚΑ, ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης κ.λπ.).

ια. Μεταφορά ασθενών κ.λπ. με ειδικά οχήματα. Οι απαλλασσόμενες αυτές υπηρεσίες αφορούν τη μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτό, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια Αρχή. Επομένως, εφόσον δοθεί από το κράτος άδεια σε κάποιο πρόσωπο να ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα, οι παρεχόμενες σχετικές υπηρεσίες με αντάλλαγμα απαλλάσσονται από το φόρο.

ιβ. Συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης (Από 1.7.2010 υπόκειται σε ΦΠΑ). . Οι υπηρεσίες των προσώπων αυτών απαλλάσσονται από το φόρο εφόσον δεν παρέχονται απευθείας στο κοινό. Έτσι, δεν υπάγονται στο φόρο όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους συγγραφείς, τους καλλιτέχνες και τους ερμηνευτές έργων τέχνης, στα πλαίσια της άσκησης μόνο ελευθερίου επαγγέλματος και επομένως απαλλάσσονται από το φόρο. Αντίθετα, υπάγονται στο φόρο οι υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας στο κοινό, όπως π.χ. οι διαλέξεις από συγγραφείς με αμοιβή, οι συναυλίες από τραγουδιστές, τα ρεσιτάλ από μουσικούς κ.λπ.

ιγ. Υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικά. Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και τις στενά συνδεδεμένες με αυτή πράξεις από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια. Συνεπώς, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχονται τόσο από τα δημόσια εκπαιδευτήρια, όσο και από ιδιωτικά.

Διευκρινίζεται, ότι η έννοια των υπηρεσιών εκπαίδευσης πρέπει να εξετάζεται με ευρύτητα και συνεπώς στις υπηρεσίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνεται κάθε είδος εκπαίδευσης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 , απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης όλων των βαθμίδων, ανεξάρτητα αν η εκπαίδευση παρέχεται από δημόσια ή ιδιωτικά εκπαιδευτήρια που εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας. Έτσι, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α, τόσο η στοιχειώδης και μέση εκπαίδευση, όσο και η ανώτερη και ανώτατη ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση.

Επισημαίνεται, ότι στην απαλλαγή συμπεριλαμβάνεται και η προσχολική εκπαίδευση και αγωγή, δηλ δε θα υπαχθούν στο φόρο τα νηπιαγωγεία, οι παιδικοί καθώς και οι βρεφονηπιακοί σταθμοί, ανεξάρτητα με το πρόσωπο

που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές της προσχολικής εκπαίδευσης και αγωγής, με μόνη προϋπόθεση ότι εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο π.χ. Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

Στην έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση. Συνεπώς, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.: οι ιδιωτικές σχολικές μονάδες μέσης βαθμίδας (σχολές - λύκεια) τεχνικής ή επαγγελματικής κατάρτισης που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 576/1977, τα δημόσια τεχνικά και επαγγελματικά λύκεια καθώς και οι επαγγελματικές σχολές των Νομικών Προσώπων δημοσίου Δικαίου, όπως π.χ. του ΟΑΕΔ των Δήμων (ΝΕΛΕ), η σχολή γονέων, οι σχολές του Υπουργείου Νέας Γενιάς, του ΕΛΚΕΠΑ κ.λ.π. Σημειώνουμε εδώ, στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επιμόρφωση. Συνεπώς απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που την παρέχει. Έτσι, π.χ. απαλλάσσονται, ο Φ.Π.Α. τα επιμορφωτικά σεμινάρια που οργανώνει το ΕΛΚΕΠΑ, ο ΕΟΜΜΕΧ, ο ΟΑΕΔ, η Ελληνική Εταιρεία Επιχειρησιακών Ερευνών, η Ελληνική Εταιρεία Διοικήσεως Επιχειρήσεων κ.λπ.

Διευκρινίζεται, ότι από τα γνωστά ως «εργαστήρια ελεύθερων σπουδών» απαλλάσσονται εκείνες μόνο οι σχολές ή τμήματα σχολών που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση. Η έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 1566/1985 «για τη δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 167/1985), με τις οποίες καθορίζεται ο σκοπός των τεχνικών επαγγελματικών σχολών. Έτσι, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι επαγγελματική εκπαίδευση, είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ' αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. Ποιες από τις ιδιωτικές αυτές σχολές παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, είναι θέμα πραγματικό και θα κρίνεται κάθε φορά από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο. Σημειώνεται πάντως ότι αν σε μία από τις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική, απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.

Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα από τα απαλλασσόμενα τμήματα πρέπει να παρακολουθούνται χωριστά.

Τέλος, σχετικά με τις ιδιωτικές αυτές σχολές που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, σημειώνουμε ότι απαλλάσσονται ανεξάρτητα με το αν εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο.

Επίσης, εκπαίδευση παρέχουν και οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών που είναι γνωστές με διάφορους τίτλους. π.χ. Ινστιτούτο ξένων γλωσσών, σχολή ξένων γλωσσών κ.λπ. Έτσι όλες αυτές οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών (γαλλικών, αγγλικών κ.λπ.) απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., βάσει της πιο πάνω διάταξης ( άρθρο 18 παράγρ. 1 περ. ιγ' ). Σύμφωνα λοιπόν με τα πιο πάνω, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., οι σχολές και τα εκπαιδευτήρια που έχουν σχέση με τη γενική εκπαίδευση (στοιχειώδη και μέση), την ανώτερη και ανώτατη ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, καθώς και την επαγγελματική εκπαίδευση. Αποκλείονται έτσι από την απαλλαγή οι επιχειρήσεις που, τιτλοφορούμενες ως «σχολές», προσφέρουν ορισμένες εξειδικευμένες γνώσεις ή εμπειρίες ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. οι σχολές οδηγών, σχολές αδυνατίσματος, σχολές ερασιτεχνών ζωγράφων και φωτογράφων, οι σχολές ιππασίας, κολύμβησης, σκι, γουιν-σέρφινγκ κ.λπ. Πρέπει εδώ να διευκρινιστεί, ότι δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση ζώων, όπως π.χ. εκπαίδευση " κυνηγετικών σκύλων κ.λπ.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι εξής σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από Προεδρικά Διατάγματα που εκδόθηκαν στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 (ΦΕΚ 127/13.5.81 τ. Α') «περί οργανώσεως και διοικήσεως σχολών ανωτέρας καλλιτεχνικής εκπαίδευσης κ.λπ.»

α.α) οι ανώτερες σχολές χορού, των οποίων η οργάνωση και η λειτουργία ορίζεται με το Π.Δ. 372/1983 (ΦΕΚ 131 /23.9.83 τ. Α΄) «περί κανονισμού οργάνωσης και λειτουργίας ανωτέρων σχολών χορού»,

β.β) οι ερασιτεχνικές σχολές χορού, των οποίων η λειτουργία ορίζεται από το Π.Δ. 457/1983 (ΦΕΚ 174/28.11.83 τ. Α΄) που αφορά την ίδρυση και λειτουργία ερασιτεχνικών σχολών χορού.

Τα εργαστήρια ελεύθερων σπουδών που εμφανίζονται συνήθως ως «σχολές» και ασχολούνται με την εκμάθηση οποιουδήποτε είδους χορού, ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. έντεχνου χορού, χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό ή αερόμπικ, γυμναστικής κ.λπ. και δεν εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού, δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έσοδα των σχολών χορού που αναφέρονται πιο πάνω με τα στοιχεία αα και ββ, εφόσον αυτά προέρχονται από υπηρεσίες εκμάθησης χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό, γυμναστικής κ.λπ.

Επίσης, απαλλάσσονται βάσει της ίδιας διάταξης (άρθρο 18 παράγραφος 1 περίπτ. ιγ΄) και οι εξής σχολές, που εποπτεύονται από τα Υπουργεία Πολιτισμού και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων:

αα) οι ανώτερες σχολές δραματικής τέχνης, των οποίων η λειτουργία κ.λπ. προβλέπεται από το Π.Δ. 370/1983 (ΦΕΚ 130/22.9.83 τ.Α΄) «περί κανονισμού οργάνωσης και λειτουργίας Ανωτέρων Σχολών Δραματικής Τέχνης» το οποίο εκδόθηκε στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 (ΦΕΚ 127/13.5.81 τ. Α΄) «περί οργάνωσης και διοικήσεως σχολών Ανωτέρας Καλλιτεχνικής Εκπαίδευσης κ.λπ.»,

ββ) σχολές κινηματογραφίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.Δ. 4208/1961 (ΦΕΚ 176 τ.Α΄) και του Β.Δ. 394/1963 (ΦΕΚ 113/17.7.63 τ. Α΄).

Αν στις σχολές θεάτρου και κινηματογραφίας λειτουργούν και τμήματα που δεν προβλέπονται από τις πιο πάνω διατάξεις, οι οποίες ορίζουν την οργάνωση και λειτουργία των σχολών αυτών, όπως π.χ. τμήματα εκπαίδευσης χορού ντίσκο κ.λπ., οι δραστηριότητες αυτές δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Επίσης δεν απαλλάσσονται τα έσοδα των πιο πάνω σχολών καλλιτεχνικής εκπαίδευσης, (χορού, θεάτρου και κινηματογραφίας) που προέρχονται από πωλήσεις διαφόρων ειδών προς τους μαθητές τους, όπως π.χ. πώληση φορμών, ειδικών παπουτσιών χορού κ.λπ.

Εξάλλου, στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τα ιδιωτικά μουσικά εκπαιδευτήρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του Β.Δ. 16/1966 (ΦΕΚ 7/15.1.66 τ. Α΄) και λειτουργούν με την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού. Έτσι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., τα ωδεία, οι διάφορες μουσικές σχολές και τα παραρτήματα τους, καθώς και οι σχολές βυζαντινής μουσικής. Για τον ίδιο λόγο απαλλάσσονται το Κρατικό Ωδείο Θεσσαλονίκης, καθώς και τα Δημοτικά μουσικά εκπαιδευτήρια (ωδεία και μουσικές σχολές).

Διευκρινίζεται, ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς, σίτισης και στέγασης των μαθητών που προσφέρονται από ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια θεωρούνται ότι συνδέονται στενά με την εκπαίδευση, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 18 και απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.. Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται τα ακαθάριστα έσοδα που εισπράττουν τα ιδιωτικά ή δημόσια εκπαιδευτήρια για τη μεταφορά των μαθητών τους ή για την παροχή σ΄ αυτούς τροφής και στέγασης. Διευκρινίζεται σχετικά, ότι η μεταφορά, η σίτιση και η στέγαση μαθητών που πραγματοποιούνται από τρίτες επιχειρήσεις που δεν είναι εκπαιδευτήρια, δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Επισημαίνεται εδώ, ότι μεταξύ των δασκάλων, καθηγητών και γενικά εκπαιδευτών που διδάσκουν στις σχολές όλων των κατηγοριών και όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης ή σε σεμινάρια αφενός και των εργοδοτών τους αφετέρου, λόγω της φύσης και του τρόπου παροχής των υπηρεσιών τους, θεωρείται ότι υπάρχει δεσμός εξάρτησης όσον αφορά τους όρους εργασίας και την αμοιβή τους, που συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη τους<sup>68</sup>.

Συνέπεια αυτού είναι, ότι οι αμοιβές των δασκάλων, εκπαιδευτών και καθηγητών είναι εκτός συστήματος Φ.Π.Α. και δεν υπάγονται στο φόρο αυτό. Σημειώνουμε σχετικά ότι για τις αμοιβές αυτές θα εξακολουθήσει να εισπράττεται το χαρτόσημο 2,40%<sup>69</sup>.

Τέλος, επισημαίνεται ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η κάθε μορφής εκπαίδευσης άσκηση και αγωγή που παρέχεται σε προβληματικά παιδιά, όπως είναι τα παραπληγικά, τα σπαστικά, τα απροσάρμοστα, τα αυτιστικά κ.λπ.

Απαλλάσσονται επίσης και οι παρεπόμενες πράξεις, που συνδέονται και σχετίζονται με την εκπαίδευση, υπό ευρεία έννοια, την άσκηση και την αγωγή των παιδιών αυτών, που έχουν ειδικές ανάγκες. Έτσι, θα απαλλαγούν π.χ. η φύλαξη και η επιτήρηση των παιδιών αυτών, καθώς και οι λοιπές υπηρεσίες που σχετίζονται με τυχόν μεταφορά, στέγαση, σίτισή τους κ.λπ.

Οι πιο πάνω υπηρεσίες εκπαίδευσης, άσκησης και αγωγής των ειδικών κατηγοριών παιδιών (σπαστικών, απροσάρμοστων κ.λπ.) απαλλάσσονται ανεξάρτητα από το πρόσωπο που τις παρέχει. Έτσι, οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται, ανεξάρτητα αν παρέχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταιρείες, ιδρύματα κ.λπ.) και ανεξάρτητα με τις ονομασίες που χρησιμοποιούν π.χ. σχολή, σχολείο, άσυλο κ.λπ.

ιδ. Φροντιστήρια - ιδιαίτερα μαθήματα. Η διάταξη αυτή της περίπτωσης ιδ' αφορά την απαλλαγή της παράδοσης ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης. Κι εδώ πρέπει να εξετάζεται αν τα ιδιαίτερα μαθήματα αφορούν υπηρεσίες εκπαίδευσης ή απόκτηση ερασιτεχνικών, ψυχαγωγικών κ.λπ. γνώσεων ή εμπειριών, οπότε οι υπηρεσίες αυτές δεν πρέπει να απαλλάσσονται από το φόρο<sup>70</sup>. Επισημαίνεται ότι η απαλλαγή αυτή παρέχεται ανεξάρτητα αν η παράδοση των ιδιαίτερων μαθημάτων γίνεται από οργανωμένες επιχειρήσεις - φροντιστήρια στις αίθουσες τους, ή στο σπίτι από δασκάλους φροντιστές.

ιε. Αθλητισμός - σωματική αγωγή. Αθλητικά σωματεία. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται 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.

Επομένως, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, από το φόρο απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες, που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία κ.λπ.) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες (θέαμα, άσκηση κ.λπ.) που παρέχονται από κερδοσκοπικά αθλητικά σωματεία σε οποιοδήποτε πρόσωπο, ανεξάρτητα αν ασχολείται ή όχι με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή ή από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά σωματεία σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (π.χ. φίλαθλους), δεν απαλλάσσονται από το φόρο.

Έτσι, π.χ. στην τέλεση ποδοσφαιρικών αγώνων είτε σ' αυτούς μετέχουν ΠΑΕ (ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες), είτε ερασιτεχνικά σωματεία, όμιλοι κ.λπ., τα εισιτήρια που εκδίδονται για την παρακολούθηση των αγώνων βαρύνονται με Φ.Π.Α.

Επίσης, τα αγαθά που παραδίδουν για πρόσκαιρη χρήση τα αθλητικά σωματεία στους αθλητές μέλη τους π.χ. μπάλες - ρακέτες τέννις κ.λπ., για την άθλησή τους, δε θεωρούνται φορολογητέες πράξεις.

Αν τα ίδια σωματεία πωλούν τα αγαθά αυτά σε οποιοδήποτε, η πράξη αυτή είναι φορολογητέα.

Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα σωματεία αυτά π.χ. χρήση προπονητηρίων, λοιπών εγκαταστάσεων, παροχή οδηγιών από προπονητές στους αθλητές μέλη τους, αποτελούν αφορολόγητη παροχή υπηρεσιών.

Αντίθετα όταν η παροχή υπηρεσιών γίνεται από τα πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα προς αθλούμενους έναντι αμοιβής (π.χ. εκμάθηση ιππασίας - τέννις κ.λπ.) αποτελεί φορολογητέα πράξη.

Επισημαίνεται τέλος, ότι η μίσθωση ευκαιριακά οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, όπως σταδίων, γηπέδων, γυμναστηρίων κ.λπ. που διαθέτουν όργανα και εγκαταστάσεις άθλησης, αποδυτήρια, ζεστό νερό, καθίσματα για τους θεατές κ.λπ. υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

ιστ. Φιλανθρωπικά, Συνδικαλιστικά, Πολιτιστικά Σωματεία κ.λπ. Η διάταξη αυτή αφορά την απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και της στενά συνδεόμενης μ' αυτές παράδοσης 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.

Όπως γίνεται αντιληπτό με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο όλες οι υπηρεσίες και τα συναφή μ' αυτές αγαθά, που παρέχουν τα προαναφερθέντα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα έναντι συνδρομής στα μέλη τους. Έτσι, όλες οι συνδρομές που καταβάλλονται σε πολιτικά, συνδικαλιστικά, φιλανθρωπικά κ.λπ. σωματεία ή ενώσεις από τα μέλη τους, καθώς και τα παραδιδόμενα απ' αυτές αγαθά απαλλάσσονται από το φόρο (π.χ. διανομή τροφίμων με συμβολική τιμή από θρησκευτικό σωματείο στα μέλη τους) ή διανομή εντύπων, και εφημερίδων με ειδικά θέματα στα μέλη τους, έστω και αν εισπράττεται κάποια αμοιβή. Αντίθετα, αν ένα θρησκευτικό σωματείο ανοίξει μόνιμο κατάστημα πώλησης τροφίμων στα μέλη του με χαμηλές τιμές, οι πωλήσεις αυτές δεν είναι δυνατό ν' απαλλαγούν από το φόρο, διότι η ενέργεια αυτή προσδίδει στα πρόσωπα αυτά την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.

Επίσης, η εκμετάλλευση κυλικείων - μπαρ κ.λπ., που βρίσκονται μέσα στους χώρους που στεγάζονται τα παραπάνω πρόσωπα, όταν είναι μισθωμένα σε διάφορα άλλα πρόσωπα που τα εκμεταλλεύονται, αποτελεί φορολογητέα πράξη, στο πρόσωπο του μισθωτή (ενοικιαστή).

ιζ. Υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενή συνδεόμενη μ' αυτές παράδοση αγαθών από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στη συνέχεια, από την ίδια διάταξη αναφέρεται ενδεικτικά, ότι στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών, άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσεται από το φόρο το δικαίωμα εισόδου (εισιτήριο κ.λπ.) στα μουσεία, μνημεία, αρχαιολογικούς ή άλλους χώρους, καθώς και το δικαίωμα παρακολούθησης (εισιτήρια κ.λπ.) καλλιτεχνικών εκδηλώσεων εφόσον πραγματοποιούνται ευκαιριακά, εκθέσεων και διαλέξεων. Παράλληλα, μαζί με τις υπηρεσίες απαλλάσσεται και η παράδοση αγαθών που συνδέεται στενά μ' αυτές, όπως π.χ. η πώληση ιστορικών βιβλίων, οδηγών, προγραμμάτων κ.λπ.

ιη. Διάθεση προσωπικού. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην απαλλαγή της διάθεσης προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δ', ι' και ιγ' αυτής της παραγράφου, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη. Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσεται από το φόρο η διάθεση προσωπικού από ένα θρησκευτικό σωματείο, όπως είναι π.χ. η διάθεση ενός ιεροκήρυκα σε ένα νοσοκομείο (περίπτωση δ' ανωτέρω) ή σε ένα ίδρυμα κοινωνικής πρόνοιας (περίπτωση ι' ανωτέρω) ή σε ένα εκπαιδευτήριο (περίπτωση ιγ' ανωτέρω).

ιθ. Εκδηλώσεις για την ενίσχυση νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών από πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ' (νοσοκομεία κ.λπ.), ι' (ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης), ιγ' (εκπαιδευτήρια κ.λπ.), ιε' (αθλητικά σωματεία κ.λπ.), ιστ' (πολιτικά, συνδικαλιστικά, θρησκευτικά κ.λπ. σωματεία και οργανισμοί) και ιζ (νομικά πρόσωπα, οργανισμοί ή ιδρύματα κ.λπ.), που γίνονται με την ευκαιρία εκδηλώσεων οι οποίες αποβλέπουν στην οικονομική τους ενίσχυση. Έτσι, π.χ. η οργάνωση μιας καλλιτεχνικής εκδήλωσης σ' ένα νοσοκομείο και η διανομή δώρων με συμβολικό τίμημα (εισιτήριο κ.λπ.) απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον γίνεται με σκοπό την οικονομική ενίσχυση του νοσοκομειακού αυτού ιδρύματος.

Στην απαλλαγή της περίπτωσης αυτής υπάγονται και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που εμφανίζονται με διάφορες μορφές και επωνυμίες, όπως π.χ. Σύλλογος, Ένωση, Σύνδεσμος, Αδελφότητα κ.λπ. όταν οργανώνουν διάφορες εκδηλώσεις για την οικονομική τους ενίσχυση και την εκπλήρωση του σκοπού για τον οποίο έχουν συσταθεί. Έτσι π.χ. το νομικό πρόσωπο του Συλλόγου ή της Ένωσης κ.λπ. που έχουν συστήσει οι

καταγόμενοι από την ίδια πόλη, χωριό ή περιφέρεια κ.λπ. θα απαλλαγούν από το Φ.Π.Α. όταν οργανώνουν συνεστιάσεις, χορούς ή άλλου είδους εκδηλώσεις με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση, για τα δικά τους έσοδα. Εδώ σημειώνουμε ότι με βάση την εξουσιοδότηση της παραγρ. 2 του ίδιου άρθρου εκδόθηκε η αριθ. Π. 6786/640/7.10.86 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία προβλέπεται ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να υποβληθεί αίτηση, στον Οίκον. Έφορο της περιφέρειας που έχουν την έδρα τους οι δικαιούχοι της απαλλαγής, στην οποία να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών, το είδος και η ποσότητα των αγαθών των οποίων ζητείται η απαλλαγή. Στην αίτηση δίδεται έγκριση του Οικονομικού Εφόρου στην οποία αναγράφονται τα πιο πάνω είδη, τα οποία εγκρίνεται να διατεθούν χωρίς φόρο.

κ. Ασφαλιστικές και αντασφαλίστερες εργασίες. Η απαλλαγή αυτή αφορά όλες τις ασφαλιστικές και αντασφαλίστερες εργασίες, καθώς και τις συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, δεν υπάγονται στο φόρο οι ασφαλιστικές και αντασφαλίστερες εργασίες, πράγμα που σημαίνει ότι δεν υπόκεινται σ' αυτόν ούτε τα ασφάλιστρα, ούτε οι ασφαλιστικές αποζημιώσεις, αλλά ούτε και οι αμοιβές των ασφαλειομεσιτών και ασφαλιστικών πρακτόρων. Επισημαίνεται ότι κατ' αρχήν το κύκλωμα των ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών εργασιών ευρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α., και συνεπώς για τις εργασίες αυτές διατηρείται ο φόρος κύκλου εργασιών που έχει επιβληθεί, με την παράγρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1620/51, στο σύνολο των απαιτητών ασφαλιστρών και σε όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την ασφαλιστική σύμβαση, καθώς επίσης διατηρούνται και τα τέλη χαρτοσήμου.

Είναι αυτονόητο ότι άλλες εργασίες όπως π.χ. η αμοιβή εκτιμητών, η αμοιβή εισπρακτόρων κ.λπ. υπάγονται στο Φ.Π.Α.

κα. Χρηματικές συναλλαγές - Συνάλλαγμα. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει όλες τις εργασίες που αφορούν στις αγορές και πωλήσεις συναλλάγματος, χαρτονομισμάτων και νομισμάτων, όταν αυτά είναι τα συνήθη μέσα πληρωμής και όχι αντικείμενα για συλλογές, ανεξάρτητα αν ενεργούνται από Τραπεζικούς ή άλλους οργανισμούς. Στα πλαίσια αυτά απαλλάσσεται και η προμήθεια που εισπράττουν οι Τράπεζες κατά την αγορά ή την πώληση συναλλάγματος, είτε αυτό είναι σε ξένα τραπεζογραμμάτια είτε είναι σε επιταγές.

Σημειώνεται ότι στη χώρα μας τα χρυσά νομίσματα δεν αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής και συνεπώς η παράδοση αυτών αποτελεί φορολογητέα πράξη.

κβ. Μετοχές, μερίδια, ομολογίες και λοιποί τίτλοι. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι εργασίες που αφορούν μετοχές ανωνύμων εταιρειών, εταιρικά μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εμπορεύματα (π.χ. φορτωτικές, μερίδες αποθήκευσης κ.λπ.). Η απαλλαγή αυτή καλύπτει και τη διαπραγμάτευση των εν λόγω τίτλων, εκτός από τη φύλαξη και τη διαχείριση αυτών.

Παράδειγμα Α: Ο χρηματιστής «Χ» αγοράζει για λογαριασμό του πελάτη του «Π» στο Χρηματιστήριο Αθηνών 100 μετοχές της «Α.Ε. ΓΙΓΑΣ» και 200 ομολογίες ΔΕΗ. Η αγορά των τίτλων αυτών είναι πράξη απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. Επίσης απαλλάσσεται και η αμοιβή του χρηματιστή για την παραπάνω πράξη.

Στη συνέχεια τους τίτλους αυτούς ο αγοραστής παραδίνει στην Εθνική Τράπεζα να τους φυλάσσει και να εισπράττει τα μερίσματα και τα τοκομερίδια των παραπάνω τίτλων. Οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν φορολογητέες πράξεις.

Παράδειγμα Β: Ο εισαγωγέας Α εκχωρεί στον έμπορο Β' με οπισθογράφιση της φορτωτικής ή της διατακτικής εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα (υποκείμενα) στις αποθήκες του τελευταίου. Ο ίδιος εισαγωγέας εκχωρεί σε άλλο έμπορο, με οπισθογράφιση του αποθετηρίου, εμπορεύματα που είναι αποθηκευμένα στις αποθήκες της Προνομιούχου Ανώνυμης Εταιρείας Γενικών Αποθηκών (ΠΑΕΓΑ). Και στις δυο αυτές περιπτώσεις για τη μεταβίβαση των εν λόγω τίτλων (φορτωτικής και αποθετηρίου) δεν

προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο, γιατί με τους τίτλους αυτούς μεταβιβάζονται εμπορεύματα που αποτελούν φορολογητέα παράδοση αγαθών.

κγ. Αμοιβαία κεφάλαια. Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή των εργασιών διαχείρισης των αμοιβαίων κεφαλαίων, που προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 608/1970 (ΦΕΚ 170). Η απαλλαγή αυτή καλύπτει και την αμοιβή των εταιρειών που διαχειρίζονται τα αμοιβαία κεφάλαια.

κδ. Χορήγηση και διαπραγμάτευση πιστώσεων. Η απαλλαγή αυτή αφορά τη χορήγηση και τη διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και τη διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί. Η περίπτωση αυτή αφορά τόκους δανείων και πιστώσεων, αδιάκριτα από τη μορφή χρηματοδότησης, καθώς και τις προμήθειες των τραπεζών ή άλλων πιστωτικών οργανισμών που χορήγησαν τις σχετικές πιστώσεις. Ειδικά, προκειμένου για την απαλλαγή από το φόρο των εργασιών διαχείρισης των πιστώσεων προϋπόθεση είναι η διενέργεια τους μόνο από αυτόν που τις χορήγησε, γιατί σε αντίθετη περίπτωση φορολογούνται.

κε. Προσωπικές εγγυήσεις και εγγυήσεις πιστώσεων. Με τη διάταξη αυτή προβλέπεται απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., της ανάληψης υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, της διαπραγμάτευσης για την ανάληψη των εργασιών αυτών και της διαχείρισης εγγυήσεων πιστώσεων που ενεργείται από τα πρόσωπα που τις χορηγεί. Η παραπάνω διατάξεων εξαιρεί γενικά από το φόρο τις προμήθειες και λοιπές αμοιβές που εισπράττονται για τις εργασίες των ενέγγυων πιστώσεων και εγγυητικών επιστολών, τόσο στο στάδιο της χορήγησης, όσο και στο στάδιο διαχείρισης, με την προϋπόθεση ότι η διαχείριση ενεργείται από το ίδιο πρόσωπο που χορήγησε τις εγγυήσεις.

κστ. Καταθέσεις - Τρεχούμενοι λογαριασμοί - Πληρωμές. Η περίπτωση αυτή καλύπτει την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των εργασιών, 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. Δηλαδή, απαλλάσσονται οι εργασίες που αφορούν τις καταθέσεις πελατών, αδιάφορα αν είναι έντοκες ή όχι για τους καταθέτες τους και αδιάφορα με το πρόσωπο που δέχεται τις καταθέσεις, καθώς και οι ωφέλειες του προσώπου που δέχεται τις καταθέσεις. Τονίζεται ότι στις εργασίες καταθέσεων περιλαμβάνεται το άνοιγμα λογαριασμού, η τήρηση και το κλείσιμο του λογαριασμού και άλλα συναφή, όπως π.χ. παράδοση βιβλιαρίου στον καταθέτη.

Επίσης απαλλάσσονται οι εργασίες που αφορούν πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων, εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα.

Εξαιρούνται της απαλλαγής αυτής οι πράξεις που αφορούν την είσπραξη απαιτήσεων για λογαριασμό τρίτων π.χ. είσπραξη λογαριασμών ΔΕΗ, Ο.Τ.Ε., Δημοσίου (φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων), όπου η προμήθεια των τραπεζών για τις εργασίες αυτές αποτελεί φορολογητέα η παροχής υπηρεσιών.

κζ. Μισθώσεις ακινήτων. Σύμφωνα με τη διάταξη δεν υπάγεται στο φόρο η μίσθωση πάσης φύσεως ακινήτων (αστικών, εμπορικών, αγροτικών κ.λ.π.). Υπενθυμίζεται ότι στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνεται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και σπιτιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων χώρων στάθμευσης, που υπάγονται στο φόρο ως παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 8 (βλ. ανάλυση της διάταξης αυτής ανωτέρω). Επίσης, φορολογούνται οι μισθώσεις ακινήτων της περίπτωσης δ' της ίδιας παραγράφου του ίδιου άρθρου, που αφορούν στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

κη. Κρατικά Λαχεία, ΠΡΟ-ΠΟ, λαχεία sweepstakes. Η περίπτωση αυτή αφορά την απαλλαγή της παράδοσης κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (sweepstakes) που διεξάγεται από τον Οργανισμό Διεξαγωγής Ιπποδρομιών Ελλάδος (ΟΔΙΕ). Όπως γίνεται αντιληπτό από τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο η



παράδοση των γραμματίων των λαχείων και τα κέρδη τους τα οποία εξακολουθούν να υπάγονται στη φορολογία Κεφαλαίου (φορολογία κερδών από λαχεία).

Εξυπακούεται ότι οι εργασίες εκτύπωσης (κόστος χάρτου κα εκτύπωσης) των εντύπων των λαχείων και του ΠΡΟ-ΠΟ, σε περίπτωση που γίνονται υπό διάφορους εργολάβους, δεν απαλλάσσονται και συνεπώς η Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων, ο ΟΠΑΠ και ο ΟΔΙΕ βαρύνονται με τον κατ' επίρριψη Φ.Π.Α.

Διευκρινίζεται σχετικά, ότι η προμήθεια την οποία εισπράττουν τα πρακτορεία και οι λοιποί λιανοπωλητές κρατικών λαχείων, δελτίων ΠΡΟ-ΠΟ και λαχείων του Λαχειοφόρου Αμοιβαίου Στοιχήματος (SWEEPSTAKES) από την Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων, τον ΟΠΑΠ και τον ΟΔΙΕ, αντίστοιχα, δεν υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Το ίδιο ισχύει και για την προμήθεια που εισπράττουν οι λιανοπωλητές κρατικών λαχείων και λαχείων SWEEPSTAKES από τα πρακτορεία των λαχείων αυτών.

κθ. Γραμματόσημα - Κινητό επίσημα - Ένσημα κ.λπ. Στην περίπτωση αυτή η απαλλαγή αφορά την παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισήματος και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και παρόμοιων αξιών. Έτσι, με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η διάθεση όλων των προαναφερόμενων επίσημων εντύπων, εκτός βέβαια από την παράδοση γραμματοσήμων ή άλλων παρόμοιων εντύπων που διαθέτονται για συλλογές πάνω από την ονομαστική τους αξία ή έστω στην ονομαστική τους αξία, αλλά Έχουν ειδική ένδειξη, ότι αποτελούν τμήμα συλλεκτικής αξίας και όχι ένσημα κανονικής κυκλοφορίας (π.χ. φάκελοι γραμματοσήμων πρώτης ημέρας κυκλοφορίας κ.λπ.).

λ. Παράδοση χρησιμοποιημένων σε αφορολόγητη δραστηριότητα αγαθών. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται σε μία γενική απαλλαγή της παράδοσης αγαθών, τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά σε απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα που προβλέπεται από το άρθρο αυτό, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και της παράδοσης αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση είχε εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 23 του κοινοποιούμενου νόμου.

Όπως γίνεται αντιληπτό με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσεται από το φόρο η διάθεση αγαθών για τα οποία δεν παρασχέθηκε δικαίωμα έκπτωσης (αγαθά που χρησιμοποιήθηκαν σε απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα), ή τα οποία στερήθηκαν του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με ρητή διάταξη του κοινοποιούμενου νόμου (παρ. 4 άρθρο 23) κα επομένως δεν είναι δυνατό παρά να απαλλάσσονται από το φόρο κατά την παράδοση τους.

Παράδειγμα Α: Γιατρός πωλεί την επίπλωση της αίθουσας υποδοχής ασθενών σε έμπορο επίπλων. Η πώληση αυτή σύμφωνα με τα ανωτέρω είναι πράξη αφορολόγητη.

Παράδειγμα Β: Η επιχείρηση «Ψ» πωλεί το ένα από τα 2 επιβατικά αυτοκίνητα (μέχρι 9 θέσεων) ιδιωτικής χρήσης, που διαθέτει για τη μεταφορά του προσωπικού της, σε μια άλλη επιχείρηση. Η πώληση αυτή είναι πράξη αφορολόγητη.

λα. Υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση εισαγόμενων αγαθών. Η διάταξη αυτή αναφέρεται επίσης σε μια γενική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται στο άρθρο 16 του κοινοποιούμενου νόμου. Όπως γίνεται αντιληπτό, με τη διάταξη αυτή διασφαλίζεται η αποφυγή της διπλής φορολογίας για ορισμένες υπηρεσίες, η αξία των οποίων έχει περιληφθεί στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών (π.χ. προμήθειες αντιπροσώπου), έχουν φορολογηθεί κατά την εισαγωγή και επομένως δε θα πρέπει να φορολογηθούν ως αυτοτελείς παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό.

Παράδειγμα: Αποκλειστικός αντιπρόσωπος εισαγωγής μηχανημάτων φωτοτυπίας από την αγγλική εταιρεία «LUX», παίρνει αμοιβή (προμήθεια) 1.000 £ για την πώληση στην επιχείρηση «ΦΩΤΟΤΥΠ» 2 φωτοτυπικών μηχανημάτων. Στο τιμολόγιο που θα εκδώσει η «LUX» προς την

«ΦΩΤΟΤΥΠ» περιλαμβάνεται και η προμήθεια των 1.000 £ του εδώ αντιπροσώπου της. Συνεπώς, η προμήθεια περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση και θα φορολογηθεί κατά τον εκτελωνισμό στην εισαγωγή. Στο τιμολόγιο λοιπόν που θα εκδώσει ο ανωτέρω αντιπρόσωπος για να εισπράξει από την Τράπεζα, μέσω της οποίας θα γίνει ο διακανονισμός της πληρωμής της αξίας του τιμολογίου, την αμοιβή των 1.000 £, δε θα υπολογίσει και Φ.Π.Α., για να μη φορολογηθεί η υπηρεσία αυτή δύο φορές.

λβ. Παλαιά (χρησιμοποιηθέντα) ακίνητα - αυτοτελή οικοπέδα. Με τη διάταξη αυτή ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων, εκτός από αυτά που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 (καινούρια κτίρια και το συμμεταβιβαζόμενο οικοπέδο). Επομένως από το συνδυασμό της ερμηνευόμενης διάταξης (περίπτ. λβ' παράγρ. 1 του άρθρου 18 ) με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 6, προκύπτει σαφώς ότι δεν υπάγεται στο φόρο η μεταβίβαση των παλαιών (χρησιμοποιηθέντων) κτιρίων, δηλαδή των κτιρίων που μεταβιβάζονται μετά από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτά, καθώς και η μεταβίβαση αυτοτελών οικοπέδων.

Εξυπακούεται βέβαια ότι η μεταβίβαση των εν λόγω παλαιών ακινήτων, που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., θα εξακολουθήσουν να φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

λγ. Εφημερίδες - περιοδικά, εφημεριδοπώλες κ.λπ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγρ. 1 , περίπτ. λγ' απαλλάσσονται από το φόρο η παράδοση και διανομή των εφημερίδων και περιοδικών από τα πρακτορεία, τους εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές (περίπτερα κ.λπ.).

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι από το φόρο απαλλάσσονται μόνο τα ακαθάριστα έσοδα των πρακτορείων, των εφημεριδοπωλών και των λοιπών λιανοπωλητών εφημερίδων και περιοδικών. Διευκρινίζεται, ότι τα έσοδα των προσώπων αυτών από παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών (εισπράξεις από πωλήσεως, προμήθεια από διανομή) απαλλάσσονται μόνο εφόσον η διακίνηση αυτών γίνεται μέσω του κυκλώματος «πρακτορείο διανομής - εφημεριδοπώλες και λοιποί λιανοπωλητές».

Από τα πιο πάνω προκύπτει, ότι τα έσοδα που προέρχονται από παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών, η διακίνηση των οποίων δε γίνεται μέσω πρακτορείων κ.λπ., δεν απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Συνέπεια της μη απαλλαγής αυτής είναι ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 παράγρ. 6 . Δηλαδή, για το υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των επιχειρήσεων που εκδίδουν ή εισάγουν εφημερίδες ή περιοδικά και τα διανέμουν όχι μέσω πρακτορείου, αλλά με άλλο τρόπο π.χ. ταχυδρομικά, δεν αφαιρείται η προμήθεια που καταβάλλουν στους διανομείς ή εισπράκτορες. Οι αμοιβές αυτές είναι φορολογητέες στο πρόσωπο του διανομέα ή εισπράκτορα που θα επιρρίψουν το φόρο στους εκδότες ή εισαγωγείς των εφημερίδων και περιοδικών, κατά περίπτωση, οι οποίοι έχουν δικαίωμα να τον εκπέσουν ως φόρο που επιβάρυνε τις εισροές τους ( Άρθρο 23 ).

λδ. Παράδοση αγαθών, όταν όμοια τους απαλλάσσονται κατά την εισαγωγή. Η διάταξη αυτή έχει ιδιαίτερη σημασία γιατί επιτρέπει την απαλλαγή από το Φ.Π.Α., διαφόρων αγαθών κατά την απόκτηση τους στο εσωτερικό της χώρας, όταν όμοια τους και με τις ίδιες προϋποθέσεις απαλλάσσονται κατά την εισαγωγή τους από το εξωτερικό. Είναι η αντίστροφη διάταξη από αυτή που καθιερώνεται, με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του αρθ. 19 του νόμου και που αφορά την απαλλαγή ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 1684/1987.

#### ***B. Ποιες επιχειρήσεις δεν ανήκουν στις απαλλασσόμενες***

- . Οι επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους. Οι αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.
- Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποιούν.
- . Οι επιχειρήσεις των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου προέρχονται τουλάχιστον κατά 60% από

χονδρικές πωλήσεις και βρίσκονται σε χωριά ή πόλεις με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων.

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. τα οποία δεν έχουν την έδρα τους ή το κεντρικό τους κατάστημα στο εσωτερικό της χώρας. Δηλαδή, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, όταν πραγματοποιούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιούν, υπάγονται στο Φ.Π.Α. και είναι υποχρεωμένες να εγγραφούν στο μητρώο υποκειμένων στο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, είτε οι ίδιες, είτε ορίζοντας αντιπρόσωπο τους στο εσωτερικό της χώρας και να αποδίδουν κανονικά το Φ.Π.Α.
- Η παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας Δηλαδή και οι απαλλασσόμενες λόγω μικρού ετήσιου κύκλου εργασιών επιχειρήσεις, όταν διενεργούν παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας, καθίστανται και μόνο για την πράξη αυτή υποκείμενες στο Φ.Π.Α. Η παράδοση αυτή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. και ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. αποκτά δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκε κατά την αγορά του καινούργιου μεταφορικού μέσου. Το δικαίωμα αυτό ασκεί ο πωλητής με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης, ο δε Φ.Π.Α. προς έκπτωση ή επιστροφή δεν μπορεί να υπερβεί το Φ.Π.Α. που αναλογεί στη αξία της παράδοσης.

## **2.4. Ειδικό καθεστώς αγροτών**

### ***A. Ποιοι αγρότες υπάγονται στο ειδικό καθεστώς και τι ποσά ΦΠΑ δικαιούνται να εισπράξουν από το Δημόσιο***

Οι αγρότες, δηλαδή αυτοί που απασχολούνται προσωπικά με αγροτικές εργασίες ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς και εργάτες για την παράδοση των αγροτικών τους προϊόντων και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 33 και δικαιούνται την επιστροφή του Φ.Π.Α. που πλήρωσαν κατά την αγορά γεωργικών μηχανημάτων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, υλικών για τα θερμοκήπια τους ή κατά την παροχή σε αυτούς υπηρεσιών από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την άσκηση του γεωργικού τους επαγγέλματος. Δεν δικαιούνται π.χ. την επιστροφή του Φ.Π.Α. για την επισκευή του ιδιωτικού τους αυτοκινήτου ή για αγορά μηχανής κοπής του χόρτου της αυλής τους κλπ.

Οι υπάλληλοι καθώς και οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που τηρούν βιβλία α' κατηγορίας, όταν καλλιεργούν μόνοι τους ή με εργάτες τα κτήματα τους, θεωρούνται για την δραστηριότητα τους αυτή αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από άλλη αρχή που ορίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών με καταβολή στον αγρότη του ποσού που προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από την πώληση αγροτικών προϊόντων ή της παροχής αγροτικών υπηρεσιών σε άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α., με τους κατ' αποκοπέν συντελεστές που\* έχουν ορισθεί από το Υπουργείο Οικονομικών.

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία (τιμολόγια κλπ) που εκδίδουν στον πωλητή αγρότη, οι αγοραστές των αγροτικών προϊόντων ή οι λήπτες των αγροτικών υπηρεσιών, οι οποίοι, πρέπει να είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. Επίσης ως ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του επιστρεπτέου Φ.Π.Α. στους αγρότες, λαμβάνονται και αυτά που προκύπτουν από τα τιμολόγια πώλησης που εκδίδει ο πωλητής αγρότης, εφόσον βέβαια τα τιμολόγια αυτά εκδίδονται προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α.

Στα ακαθάριστα έσοδα πάνω στα οποία υπολογίζεται ο Φ.Π.Α. που επιστρέφεται στον αγρότη, δεν περιλαμβάνεται ο Φ.Π.Α. η προμήθεια καθώς

και τα έξοδα που γίνονται στο όνομα του συνεταιρισμού και παρακρατούνται από τον αγρότη. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που αγοράζει προϊόντα ή δέχεται υπηρεσίες από αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δεν αναγράφει στο τιμολόγιο αγοράς (ή άλλο στοιχείο που εκδίδει στους αγρότες) Φ.Π.Α. αλλά αναγράφει πάνω την ένδειξη «χωρίς Φ.Π.Α.».

Όταν όμως τα αγροτικά προϊόντα πωλούνται με προμήθεια και για λογαριασμό των αγροτών από τρίτα πρόσωπα που υπάγονται στο Φ.Π.Α. (π.χ. έμποροι της κεντρικής λαχαναγοράς), η αξία πώλησης των αγροτικών προϊόντων είναι επιβαρυνμένη με Φ.Π.Α. και με προμήθεια. Για αυτό, στην περίπτωση αυτή, για τον υπολογισμό του επιστρεπτέου Φ.Π.Α. λαμβάνεται υπόψη η παραπάνω αξία χωρίς Φ.Π.Α. και προμήθεια.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές υπηρεσιών σε άλλους αγρότες που υπάγονται στο ειδικό αυτό καθεστώς ή σε μη υποκείμενους στο Φ.Π.Α. ή σε λαϊκές αγορές.

### ***B. Ποιοι αγρότες δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών***

Οι αγρότες που ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις τους και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες του με τη μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικού συνεταιρισμού, για τις εκμεταλλεύσεις αυτές δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Για τις άλλες όμως αγροτικές δραστηριότητες τους θα υπάγονται στο ειδικό καθεστώς<sup>1</sup> των αγροτών και θα δικαιούνται της επιστροφής του κατ' αποκοπής Φ.Π.Α.

Οι αγρότες που πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους μετά από επεξεργασία που μπορεί να παραδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών για τα προϊόντα αυτά, έστω και αν τα πωλούν ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής τους παραγωγής.

Αν για ορισμένα προϊόντα που επεξεργάζεται ο αγρότης δεν ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (π.χ. κονσερβοποιημένα τομάτα) αλλά τηρεί όμως γι' αυτά βιβλία α' κατηγορίας ή είναι απαλλασσόμενος, τότε για τα υπόλοιπα προϊόντα μπορεί να ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Όσοι αγρότες ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα για την οποία όμως έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τις ασκούμενες παράλληλα αγροτικές τους δραστηριότητες δεν ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών. Π.χ. αν ένας αγρότης διατηρεί παράλληλα και συνεργείο αυτοκινήτων για το οποίο έχει υποχρέωση τήρησης β' κατηγορίας βιβλίων (ή είναι δικηγόρος κλπ) τότε αποκλείεται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών. Αν για τη δεύτερη δραστηριότητα του τηρεί προαιρετικά βιβλία β' κατηγορίας, ενώ κανονικά υποχρεώνεται γι' αυτήν να τηρεί βιβλία α' κατηγορίας, τότε για τις γεωργικές του εκμεταλλεύσεις ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Η συμπλοιοκτησία και μόνο αυτή των αλιευτικών σκαφών ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

### ***Αγρότες που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους στις λαϊκές αγορές (από 1/10/2010 και μετά)***

Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του στις λαϊκές αγορές για τη δραστηριότητά του αυτή εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύουν μετά από την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 62 του ν.3842/2010. Έτσι σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη και λόγω της ένταξης της πιο πάνω δραστηριότητάς του στο κανονικό καθεστώς, έχει υποχρέωση να τηρεί και βιβλίο εσόδων – εξόδων γι' αυτήν.

Η υποχρέωση της τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων αφορά μόνο τα

αγαθά τα οποία διαθέτει στη λαϊκή αγορά και όχι και τα λοιπά αγροτικά προϊόντα τα οποία διαθέτει από το χωράφι ή πλανόδιος ή με άλλο τρόπο γενικά εκτός λαϊκών αγορών. Έτσι εάν παράγει π.χ. πατάτες τις οποίες διαθέτει στη λαϊκή αγορά και συγχρόνως τις διαθέτει πλανόδιος τότε θα τηρήσει βιβλίο εσόδων – εξόδων μόνο για τις πατάτες που διαθέτει από τη λαϊκή αγορά.

**Επισημάνση:** Οι αγρότες που πωλούν τα αγαθά τους στη λαϊκή αγορά για τα αγαθά αυτά καταχωρούν στο βιβλίο εσόδων – εξόδων τα έξοδα και τα έσοδα μόνο για αυτή τη δραστηριότητά τους (διάθεση από τη λαϊκή αγορά).

Ειδικότερα: Στο σκέλος των εξόδων καταχωρούν ως αγορά την αξία του ειδικού στοιχείου που εκδίδουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 β του άρθρου 62 του ν.3842/2010 για τα αγαθά που διαθέτουν στη λαϊκή αγορά και σαν έξοδα καταχωρούν τα έξοδα που πραγματοποιούν για τη διάθεση των αγαθών αυτών στη λαϊκή αγορά, τα έξοδα δηλαδή που πραγματοποιούνται από το χωράφι στη λαϊκή, όπως μεταφορικά, αμοιβή πωλητή που απασχολούν, εξοπλισμός που χρησιμοποιείται στη λαϊκή, έξοδα συσκευασίας κλπ.

Τα έξοδα που αφορούν την καλλιέργεια γενικά των παραγωγών δεν καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Στο σκέλος των εσόδων καταχωρούν την αξία των πωλήσεων χονδρικών και λιανικών που διενεργούνται από τη λαϊκή αγορά.

#### Χρόνος έναρξης ισχύος

Η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και έκδοσης στοιχείων με φ.τ.μ. αρχίζει από 1/10/2010 σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1065/18-5-2010.

### ***Η αλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα και σπογγαλιεία***

Οι αλιείς, ακόμα και αν συμμετέχουν σε άλλες εταιρίες, για το επάγγελμα του αλιέα θα υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών και θα δικαιούνται να εισπράξουν τον κατ' αποκοπέν Φ.Π.Α. Το ίδιο ισχύει και για τους άλλους αγρότες που συμμετέχουν σε άλλες εταιρίες. Δηλαδή και αυτοί δικαιούνται επιστροφής του Φ.Π.Α. της αγροτικής τους εκμετάλλευσης που δεν αποτελεί αντικείμενο της εταιρίας που συμμετέχουν.

### ***Γ. Άλλες υποχρεώσεις των αγροτών που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 33***

#### **Α) Όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών**

Οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς και απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού, εφόσον πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, δηλαδή αγορές αγαθών που προέρχονται από τα άλλα κράτη-μέλη της Κοινότητας και εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών υπερβεί κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 7.338,00€ τότε καθίστανται υπόχρεοι για την απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α. στις απαιτήσεις αυτές για τη διαχειριστική περίοδο που υπερέβησαν το όριο των 7.338,00€ καθώς και την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση έναρξης και να λάβουν Α.Φ.Μ. ή αν τους έχει ήδη χορηγηθεί Α.Φ.Μ. υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση μεταβολών, με την οποία να δηλώνουν ότι πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται πριν από την πραγματοποίηση της αγοράς από το άλλο κράτος -μέλος, η οποία συναθροισμένη με τις προηγούμενες αγορές στο ίδιο έτος να υπερβαίνει το όριο των 7.338,00€ έτσι ώστε να είναι σε θέση να ζητήσουν από τον προμηθευτή τους στο άλλο κράτος-μέλος να μην επιβαρύνει την παραπάνω αγορά τους με το Φ.Π.Α. του άλλου κράτους-μέλους, γιατί για την αγορά αυτή, η οποία λογίζεται ως ενδοκοινοτική

απόκτηση ο Φ.Π.Α. οφείλεται στην Ελλάδα.

Η απόδοση του Φ.Π.Α. στο δημόσιο γίνεται με την υποβολή περιοδικών δηλώσεων κάθε μήνα και μέχρι την 20η του επόμενου μήνα.

**B) Παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος - μέλος**

Οι αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού, στην περίπτωση που πωλούν καινούργιο μεταφορικό μέσο σε πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος καθίστανται και μόνο για την πράξη αυτή υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. και έχουν δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την απόκτηση του μεταφορικού μέσου.

**2.5. Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών**

***A. Ποιες επιχειρήσεις υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών (άρθρο 35)***

Στο ειδικό αυτό καθεστώς υπάγονται τα πρακτορεία ταξιδιών και οι εξομοιούμενες με αυτά επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, εφόσον συγκεντρώνουν τις παρακάτω τρεις προϋποθέσεις:

1. το πρακτορείο θα πρέπει κατ' αρχήν να ενεργεί στο όνομα του και για δικό του λογαριασμό προσφέροντας την υπηρεσία κατ' ευθείαν προς τον πελάτη για ολόκληρο το ταξίδι, (πακέτο). Σε αυτή την περίπτωση το πρακτορείο έρχεται σε επαφή, είτε κατ' ευθείαν με τον πελάτη, είτε μέσω άλλων πρακτορείων και εισπράττει το τίμημα (όλα πληρωμένα), δηλαδή για τη μεταφορά, το φαγητό τα ποτά, το ξενοδοχείο, την επίσκεψη στα αξιοθέατα και ιστορικούς χώρους, στα κέντρα διασκέδασης κλπ. Μπορεί όμως μερικά από τα έξοδα αυτά να μην περιλαμβάνονται στο τίμημα του ταξιδιού (πακέτο), αλλά να καταβάλλονται απευθείας από τον ταξιδιώτη στους τρίτους (π.χ. εστιατόρια κλπ.). Το ειδικό καθεστώς έχει επίσης εφαρμογή και οσάκις το πρακτορείο προσφέρει στον ταξιδιώτη πελάτη του ταξίδι πακέτο, δηλαδή σύνολο επί μέρους παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, που δεν προσφέρονται, όμως, κατ' ευθείαν σ αυτόν αλλά σε άλλο πρακτορεία.

2. Το πρακτορείο θα πρέπει να χρησιμοποιεί για την εκτέλεση του ταξιδιού υπηρεσίες άλλων υποκείμενων στο Φ.Π.Α. όπως του μεταφορέα, του ξενοδόχου, του εστιατόρα, του εκμεταλλευτή κέντρου διασκέδασης κλπ.

δηλαδή οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που σχετίζονται με την εκτέλεση του ταξιδιού πακέτου (μεταφορέας, ξενοδοχείο κλπ) θα πρέπει να γίνονται από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. και όχι από το ίδιο το πρακτορείο που διενεργεί το ταξίδι. Όλες οι υπηρεσίες αυτές λαμβάνονται υπόψη σαν μια ενιαία υπηρεσία την οποία λογίζεται ότι προσφέρει το πρακτορείο προς τον ταξιδιώτη, θεωρείται όμως υπηρεσία υπαγόμενη στο ειδικό αυτό καθεστώς μόνο κατά το μέρος που προσφέρονται υπηρεσίες τρίτων. Κατά συνέπεια, αν ειδικά κάποιες υπηρεσίες προσφέρονται από το ίδιο το πρακτορεία, όταν αυτό ενεργεί π.χ. σαν μεσίτη ή μεταφορέας, στην περίπτωση αυτή, το μέρος της αμοιβής που εισπράττεται από τον πελάτη, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των δικών του υπηρεσιών, αποχωρίζεται από τη συνολική αμοιβή και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ενώ το υπόλοιπο της αμοιβής υπάγεται στο ειδικό καθεστώς. Για το λόγο αυτό είναι ενδεχόμενο ένα και το αυτό πρακτορείο, για ένα συγκεκριμένο ταξίδι να υπάγεται ταυτόχρονα για ορισμένες πράξεις στο κανονικό καθεστώς και για κάποιες άλλες στο ειδικό καθεστώς. Συνεπώς, κάθε παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς και με προσοχή και να αναλύεται σε βάθος.

3. Το πρακτορείο θα πρέπει επιπλέον να έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του στην Ελλάδα, ή σε περίπτωση έλλειψης της έδρας να έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη εγκατάσταση του από την οποία να παρέχεται η ενιαία υπηρεσία. Το πρακτορείο υπόκειται στο Φ.Π.Α. για τα ταξίδια που πραγματοποιεί στην Ελλάδα, ή στα άλλα κράτη - μέλη της ΕΕ ενώ αντίθετα δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. το μέρος της μικτής αμοιβής που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε χώρες εκτός της

Κοινότητας. Δηλαδή, κριτήριο για την υπαγωγή ή μη στο Φ.Π.Α. της μικτής αμοιβής, αποτελεί ο τόπος που πραγματοποιούνται οι πράξεις που αφορούν την αμοιβή αυτή. Δεν απαιτούνται πολλά ταξίδια, αρκεί και ένα μόνο, εφόσον όμως πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις.

Αν λείπει έστω και μια από τις προϋποθέσεις αυτές δεν υφίσταται ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών. Ως φορολογητέα αξία της ενιαίας υπηρεσίας του πρακτορείου θεωρείται η μικτή αμοιβή που αναλογεί σε πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της Ελλάδος ή σε άλλο κράτος -μέλος της Κοινότητας, ενώ αντίθετα, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. το μέρος της μικτής αμοιβής που αναλογεί σε πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε χώρες εκτός της Κοινότητας.

## **Β. Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των πρακτορείων ταξιδιών που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς**

Ως φορολογητέα αξία θεωρείται η μικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλει ο πελάτης (το οποίο λαμβάνεται χωρίς να υπολογίζεται πάνω σε αυτό Φ.Π.Α., γιατί θεωρείται ότι μέσα στην τιμή αυτή είναι και ο Φ.Π.Α), του κόστους (με Φ.Π.Α.), με το-οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, που παρέχονται σε αυτό από άλλους υποκείμενους για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Ως κόστος θεωρείται κάθε δαπάνη για λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών εφόσον καλύπτεται από τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που απέχουν θέση τιμολογίου εσωτερικού ή εξωτερικού, δηλαδή οι δαπάνες μεταφοράς (εισιτήρια κλπ) ξενοδοχείων, εισόδων σε αρχαιολογικούς χώρους, μουσεία, εστιατόρια, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών άλλων πρακτορείων όταν μεσολαβούν για την πώληση οργανωμένων εκδρομών.

Για οργανωμένα ταξίδια που γίνονται στο εξωτερικό, από το πακέτο θα αφαιρεθούν τόσο η αξία των προσφερομένων υπηρεσιών στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό της χώρας για τις οποίες έχει καταβληθεί Φ.Π.Α. ή έχουν εξαιρεθεί από το Φ.Π.Α. ή παρέχονται από υποκείμενους που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Έτσι στις δαπάνες που εκπίπτονται από το πακέτο συμπεριλαμβάνονται και αυτές που καταβάλλονται για την είσοδο σε αρχαιολογικούς χώρους μουσεία και καλλιτεχνικές εκδηλώσεις κλπ που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Επίσης, αφαιρούνται και τα έξοδα μεταφοράς. Στην περίπτωση δηλαδή που τα μεταφορικά μέσα είναι ιδιοκτησίας του γραφείου ταξιδιού ή μισθωμένα από αυτό, η τεκμαρτή δαπάνη της μεταφοράς προσαυξάνει το κόστος του πακέτου ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και τεκμαρτό έσοδο του κανονικού καθεστώτος με συντελεστή Φ.Π.Α. 23%.

Οι αμοιβές των ξεναγών θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια δεν μπορούν να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των πακέτων, αλλά αποτελούν μέρος της μικτής αμοιβής των πρακτορείων ταξιδιών και επιβαρύνονται έτσι με Φ.Π.Α. 23%.

Με άλλα λόγια το πρακτορείο ταξιδιών αφαιρεί από το συνολικό ποσό που εισπράττει από τους πελάτες του (για το ταξίδι πακέτο), όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί για το ταξίδι αυτό και που καλύπτονται με νομότυπα δικαιολογητικά. Αφαιρεί δηλαδή τα έξοδα μεταφοράς (με πούλμαν κλπ), την αξία των υπηρεσιών στο εξωτερικό, τις δαπάνες ξενοδοχείων στην Ελλάδα (με το Φ.Π.Α. τους), την ασφάλεια (με το ΦΚΕ κλπ). Το υπόλοιπο αποτελεί το μικτό κέρδος (συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α).

Με εσωτερική υπαίρεση, αφαιρείται από το μικτό κέρδος των πακέτων της Κοινότητας το Φ.Π.Α. που οφείλει να καταβάλει το πρακτορείο για το ταξίδι πακέτο στη Δ.Ο.Υ. και το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί τη φορολογητέα αξία. Δηλαδή, φορολογητέα αξία είναι το καθαρό ποσό της αμοιβής (μικτή αμοιβή χωρίς Φ.Π.Α.) που κερδίζει το πρακτορείο από το ταξίδι (πακέτο) των πελατών του. Το μικτό κέρδος (ή αλλιώς η μικτή αμοιβή) που προκύπτει από ταξίδια - πακέτα προς τρίτες χώρες δεν υπόκειται στο Φ.Π.Α.

### Γ. Πράξεις που δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών αλλά στις γενικές διατάξεις περί Φ.Π.Α.

*I* Οι κάθε φύσης αμοιβές για τις υπηρεσίες μεσολάβησης ενός πρακτορείου που ενεργεί με την ιδιότητα του μεσίτη με προμήθεια (απλή διαμεσολάβηση, έκδοση εισιτηρίων σιδηροδρομικών, ακτοπλοϊκών, αεροπορικών εταιριών, οργανωμένων γύρων κλπ). Επίσης, και αν ακόμα οι υπηρεσίες αυτές της μεσολάβησης δεν παρέχονται μεμονωμένα αλλά στα πλαίσια μιας ενιαίας υπηρεσίας (πακέτο), πάλι γι' αυτές ισχύουν οι γενικές διατάξεις και με βάση αυτές υπάγονται στο Φ.Π.Α. μετά από τον αποχωρισμό τους από τις λοιπές υπηρεσίες του πακέτου π.χ. το πρακτορείο X πουλάει ταξίδια «πακέτο» στο πρακτορείο Ψ, ενεργώντας ως μεσολαβητής με προμήθεια. Η προμήθεια του πρακτορείου X θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. με τις γενικές διατάξεις. Από το Φ.Π.Α. απαλλάσσονται οι παραπάνω προμήθειες που αναφέρονται στις αεροπορικές, σιδηροδρομικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς επίσης και οι σχετικές μεταφορές που ενεργούνται μεταξύ δύο ή περισσότερων ξένων χωρών, οι διεθνείς δηλαδή μεταφορές γενικά. Προκειμένου για διεθνείς οδικές μεταφορές που ενεργούνται με ξένα τουριστικά λεωφορεία, ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται κατ' αποκοπήν με ειδική διαδικασία.

II. Οι αμοιβές για τις υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχει ένα πρακτορείο εφόσον χρησιμοποιεί μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το συγκεκριμένο πρακτορείο υπάγονται στις γενικές διατάξεις.

III.

### 2.6. Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνό βιομηχανικών προϊόντων

#### *A. Πως προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία και ο Φ.Π.Α. στα καπνό βιομηχανικά προϊόντα και πως αποδίδεται (άρθρο 36)*

Στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης χωρίς Φ.Π.Α. Αν π.χ. η τιμή ενός πακέτου τσιγάρων είναι 1,20€ και ο Φ.Π.Α. 23% τότε η φορολογητέα αξία είναι  $1,20 \times 100 : 23 = 5,22€$  και ο Φ.Π.Α.  $5,22 - 1,20€ = 4,02€$

Για ευκολία στην εκκαθάριση και βεβαίωση του Φ.Π.Α., αντί της αφαίρεσης του Φ.Π.Α. από κάθε τιμή και της επιβολής του συντελεστή 23% στο υπόλοιπο ποσό εφαρμόζεται ένας ενιαίος αναλογικός συντελεστής στην τιμή λιανικής πώλησης όλων των καπνοβιομηχανικών προϊόντων, χωρίς να γίνεται αφαίρεση του Φ.Π.Α., ο οποίος διαμορφώνεται σε 15.96%.

**Παράδειγμα:** Σε αξία 1,00€ ο Φ.Π.Α. είναι 0,23€ Σε αξία €1,23 ο ΦΠΑ είναι X;

$$X; = 23 \times 1,00 / 1,23 = 15.96\%$$

Ως καπνοβιομηχανικά προϊόντα θεωρούνται τα τσιγάρα, τα πούρα και ο καπνός καπνίσματος ο καπνός αναρρόφησης και καπνός μασήματος.

Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πάγιο και αναλογικό), από τον καπνοβιομήχανο, πριν από την έξοδο τους από το καπνεργοστάσιο, εφόσον πρόκειται για εγχώρια προϊόντα και από τον εισαγωγέα, πριν από την έκδοση της άδειας παράδοσης από το αρμόδιο τελωνείο, εφόσον πρόκειται για εισαγόμενα προϊόντα, με την παραλαβή από το Δημόσιο Ταμείο ενσήμων ταινιών που είναι διατιμημένες από το Υπουργείο Οικονομικών.

Για την καταβολή του Φ.Π.Α. ισχύει ότι και για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Επίσης για την καταβολή αυτή, δύναται να παρασχεθεί πίστωση 7 εβδομάδων από την παραλαβή των ενσήμων ταινιών. Ο καπνοβιομήχανος και ο εισαγωγέας δεν έχουν υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης του άρθρου 31. Η περιοδική αυτή δήλωση υποκαθίσταται από την αίτηση φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων



που κατατίθεται για την παραλαβή των ενσήμων ταινιών.

Ο καπνοβιομήχανος και ο εισαγωγέας έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους, όπως προβλέπεται με το άρθρο 23 του νόμου. Το δικαίωμα αυτό ασκούν με την εκκαθάριση των φόρων που γίνεται με την παραπάνω αίτηση και με βάση τα δικαιολογητικά του άρθρου 25 που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της εκκαθάρισης. Η εκκαθάριση του φόρου γίνεται κάθε φορά που υποβάλλεται αίτηση για την παραλαβή ταινιών και αναφέρεται στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ δύο διαδοχικών αιτήσεων.

Όταν εκτελούνται εργασίες κατασκευής τσιγάρων ή άλλων καπνοβιομηχανικών προϊόντων, με πρώτες ύλες και υλικά που παραδίδονται από τον εντολέα - εργοδότη στον καπνοβιομήχανο - εργολάβο (ΦΑΣΟΝ) η πράξη αυτή θεωρείται παράδοση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου-5 παρ. 3 περ. β' του Ν. 1642/1986 και ο εργολάβος - καπνοβιομήχανος εκδίδει για την αμοιβή του τιμολόγιο προς τον εργοδότη - εντολέα στο οποίο υπολογίζεται Φ.Π.Α. 19%. Ο Φ.Π.Α. αυτός καθώς και αυτός που αναλογεί στα τιμολόγια εισροών του εντολέα - εργοδότη ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που επέχουν τη θέση τιμολογίου εκπίπτει από το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις αιτήσεις φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων που καταθέτει ο εργολάβος -καπνοβιομήχανος στο τμήμα καπνού της αρμόδια Δ.Ο.Υ. για λογαριασμό του εντολέα - εργοδότη ή επιστρέφεται απ' ευθείας σε αυτόν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 1642/1986 και τη διαδικασία που ορίζεται με τη σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Όταν ο καπνοβιομήχανος εκδίδει τιμολόγιο σε άλλον υποκείμενο σε Φ.Π.Α. δεν προσθέτει Φ.Π.Α. αλλά γράφει την ένδειξη «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος».

#### ***B. Οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές δεν αποδίδουν Φ.Π.Α. για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα***

Τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές από την πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων θεωρούνται γι' αυτούς ότι προέρχονται από απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. δραστηριότητα. Έτσι οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές υποχρεώνονται να καταχωρούν τις αγορές των καπνοβιομηχανικών προϊόντων σε ιδιαίτερη στήλη των βιβλίων τους ή σε ιδιαίτερες καταστάσεις, εφόσον δεν τηρούν βιβλία.

Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και από το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. οι πρατηριούχοι και οι λιανοπωλητές αλλά μόνο για τα είδη καπνών, ενώ για τα άλλα είδη έχουν κανονικά υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση.

### **2.7. Ειδικό καθεστώς μεταπωλητών που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. για μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας (άρθρο 36α)**

#### ***A. Γενικά***

Το παραπάνω ειδικό καθεστώς δεν είναι υποχρεωτικό και για την εφαρμογή του απαιτείται να υποβληθεί πρώτα η δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών - μετατάξης. Το καθεστώς αυτό του Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης μεταχειρισμένων αγαθών (όχι όμως μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων). Επίσης, το ειδικό καθεστώς των μεταπωλητών εφαρμόζεται και για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που μεταπωλούνται από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές. Το καθεστώς αυτό προβλέπει την επιβολή Φ.Π.Α. πάνω στο μικτό κέρδος που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής, εφόσον πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις.

## **B. Πως συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.**

Ο μεταπωλητής του καθεστώτος αυτού υπολογίζει το Φ.Π.Α. στο περιθώριο (μικτό) κέρδος για κάθε παράδοση ξεχωριστά που πραγματοποιεί από κάθε αγαθό. Ως περιθώριο κέρδους θεωρείται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού και της τιμής αγοράς του, μειωμένη με το Φ.Π.Α.

που εμπεριέχεται στη θετική αυτή διαφορά (περιθώριο κέρδους) και το οποίο βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση.

Σε περίπτωση κατά την οποία η τιμή αγορά ενός αγαθού είναι μεγαλύτερη από την τιμή πώλησης του, δηλαδή προκύπτει αρνητική διαφορά δεν υπάρχει φορολογητέα αξία και η αρνητική αυτή διαφορά δεν συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά που προκύπτει από παράδοση άλλου αγαθού στην ίδια φορολογική περίοδο.

## **Γ. Τήρηση ειδικού βιβλίου και λοιπές υποχρεώσεις από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. μεταπωλητές**

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους υποχρεούται:

1. Να τηρεί ειδικό θεωρημένο βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί ξεχωριστά κατ' είδος, ποσότητα και αξία κάθε αγαθό που αγοράζει ή παραδίδει με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Επίσης, το παραπάνω ειδικό βιβλίο του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. εφόσον αναγράφονται σε αυτό και τα οριζόμενα στοιχεία του παραπάνω ειδικού βιβλίου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταπωλητής πραγματοποιεί συγκεντρωτικές αγορές ή πωλήσεις αγαθών (αγαθά τα οποία δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτούν κατά την αγορά ή πώληση) υποχρεούται να επιμερίζει την αξία αγοράς ή πώλησης των αγαθών, προκειμένου να υπολογίσει το περιθώριο κέρδους για το καθένα από τα αγαθά αυτά.

2. Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει υποχρεούται να ενσωματώνει στην τιμή το Φ.Π.Α. που αναλογεί σε κάθε παράδοση αγαθού, που πραγματοποιεί με το καθεστώς περιθωρίου κέρδους.

## **2.8. Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες (άρθρο 36β)**

### **A. Σε ποιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες**

Το καθεστώς αυτό είναι προαιρετικό και μπορεί να εφαρμόζεται από τον διοργανωτή δημοπρασίας ( δημοπράτη ) ο οποίος ενεργεί στο όνομα του κατ' εντολή και για λογαριασμό των εντολέων του (εγκαταστημένων στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος της Ε.Ε.) με αντικείμενο την παράδοση μεταχειρισμένων

αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, μέσω δημοπρασιών που διοργανώνει, με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. μέσω τηλεόρασης, ή εκθέσεων κλπ. (Τα μέσα απόδειξης για την υπαγωγή στο καθεστώς αυτό και η διοργάνωση δημοπρασιών για λογαριασμό εντολέων που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. είναι ανάλογα με

εκείνα του προηγούμενου καθεστώτος.

\*

### **B. Πως συμπληρώνεται η δήλωση του Φ.Π.Α.**

Η φορολογητέα αξία, κάθε παράδοσης αγαθού που διενεργεί ο διοργανωτής της δημοπρασίας, ισούται με τη διαφορά, μεταξύ της συνολικής αξίας με την οποία χρεώνει τον αγοραστή (περιλαμβανομένου και του Φ.Π.Α.) και του καθαρού ποσού που καταβάλει στον εντολέα του, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προμήθεια του. Ο Φ.Π.Α. αυτός, βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση.

Το καθαρό ποσό που καταβάλλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του, ισούται με τη διαφορά μεταξύ της τιμής κατακύρωσης του αγαθού στη δημοπρασία και του ποσού της προμήθειας που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του, με βάση τη σχετική σύμβαση που καταρτίζεται μεταξύ τους, για πώληση του αγαθού με προμήθεια.

***Γ. Τι περιλαμβάνει το φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο, απόδειξη κλπ.) που εκδίδει ο διοργανωτής***

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

*α)* την τιμή κατακύρωσης του αγαθού στη δημοπρασία περιλαμβανομένου του Φ.Π.Α.

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

*γ)* τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς, ασφάλισης κλπ., με τα οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού.

***Δ. Τι περιλαμβάνει η εκκαθάριση που εκδίδει ο διοργανωτής***

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., στην οποία αναγράφει χωριστά, για κάθε παράδοση αγαθού, την τιμή κατακύρωσης του αγαθού και το ποσό της προμήθειας, στην οποία εμπεριέχεται και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν, που εισπράττει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα του για-τη συγκεκριμένη παράδοση αγαθού.

Η παραπάνω εκκαθάριση που εκδίδει ο διοργανωτής της δημοπρασίας επέχει θέση τιμολογίου για τον εντολέα του, εφόσον αυτός είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α. πρόσωπο που όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο κατά την παράδοση του αγαθού στον διοργανωτή της δημοπρασίας, προκειμένου το αγαθό να πωληθεί για λογαριασμό του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ Η ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

### 3.1. Περιεχόμενο της εκκαθαριστικής δήλωσης

Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 και με όσα αναλύθηκαν στον Πίνακα Ζ', ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το φόρο των εκροών του το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, μεταξύ όλων των άλλων και οι αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις επενδυτικών αγαθών.

\*Ο αρχικός προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου των επενδυτικών αγαθών, που γίνεται στη φορολογική περίοδο της απόκτησής τους,

\*ο ενδιάμεσος διακανονισμός του φόρου αυτού, κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της διαχειριστικής περιόδου του έτους της απόκτησης και

\*ο τελικός διακανονισμός του φόρου, κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης, που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν τα πάγια, αναλύθηκαν ήδη και προσδιορίστηκαν στον Πίνακα Ζ'.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, ειδικά για τα επενδυτικά αγαθά, η έκπτωση του φόρου που διενεργήθηκε κατά την αγορά υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό.

Αφετηρία της πενταετίας αποτελεί, όπως προαναφέρθηκε, το έτος της πρώτης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την επιχείρηση. Ως ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, λαμβάνεται πάντοτε η 1η ημέρα της διαχειριστικής περιόδου χρησιμοποίησής του (π.χ. η 1η Ιανουαρίου) και όχι η πραγματική ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίησή του.

Σημειώνουμε ότι η πενταετία ισχύει για όλα τα επενδυτικά αγαθά, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματικής ή λογιστικής απόσβεσής τους. Σε περίπτωση μεταβίβασης ολόκληρης της επιχείρησης, μέρους ή κλάδου της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Ν. 2859/2000, ο διακανονισμός συνεχίζεται, για τα υπόλοιπα έτη μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας, από το διάδοχο.

Ακόμα, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, η έκπτωση του φόρου, που ενεργήθηκε κατά την αγορά, κρίνεται οριστικά, κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Για το λόγο αυτό, αν υπάρχει μεταβολή μεταξύ του οριστικού ποσοστού pro-rata του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, η διαφορά φόρου (θετική ή αρνητική) που προκύπτει, διακανονίζεται, όπως ήδη περιγράφηκε, στο Ζ' Πίνακα της εκκαθαριστικής δήλωσης της διαχειριστικής περιόδου της πρώτης χρησιμοποίησης του παγίου.

Συνεπώς, μια επιχείρηση, που αγοράζει ένα επενδυτικό αγαθό και το διακανονίζει οριστικά στο έτος πρώτης χρησιμοποίησής του, θα πρέπει έκτοτε να το παρακολουθεί για μια πενταετία. Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει, μέσα από τον πίνακα Η', να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ της pro-rata του εκάστοτε έτους της εκκαθαριστικής δήλωσης από αυτήν του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός παγίου, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών της pro-rata επί το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του παγίου.

Σημειώνουμε ότι διακανονισμός ενεργείται ακόμη και αν δεν καταβλήθηκε φόρος κατά την αγορά, είτε επειδή τα επενδυτικά αγαθά αγοράστηκαν ή εισήχθηκαν χωρίς φόρο, σύμφωνα με την Π.2869/87 Κ.Υ.Α., είτε πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε ακόμη και αν φόρος που καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά, επιστράφηκε με βάση την 1060481/4643/810/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 Α.Υ.Ο.Ο.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις μέσα στην πενταετία, ενεργείται, εφάπαξ

διακανονισμός στο έτος αυτό και τα αγαθά θεωρούνται για τα εναπομένοντα έτη ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε:

α) φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

για παράδοση αγαθών που υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομείναντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

για παράδοση κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986, για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών.

β) αφορολόγητες δραστηριότητες εφόσον πρόκειται:

για την περίπτωση που το επενδυτικό αγαθό δε χρησιμοποιήθηκε μέσα σε 5 χρόνια από την απόκτηση ή την κατασκευή του,

για αυτοπαράδοση παγίων εντός της πενταετίας του διακανονισμού, για τις λοιπές περιπτώσεις.

Για τη σωστή εφαρμογή των παραπάνω, ως αγαθά επένδυσης νοούνται, αυτά που ορίζονται με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000 ήτοι:

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

Επίσης, ως αγαθά επένδυσης της περίπτωσης αυτής νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν. 1665/1986.

B) Τα δικαιώματα χρήσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους.

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:**

1. Σε περίπτωση που όλα τα υπό διακανονισμό πάγια μιας επιχείρησης χρησιμοποιήθηκαν διαχρονικά, αποκλειστικά για την πραγματοποίηση φορολογητέων δραστηριοτήτων ή αυτά που χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες παραδόθηκαν και θεωρείται για τα εναπομείναντα έτη ότι διατέθηκαν αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες, οπότε δεν προκύπτει φόρος από διακανονισμό η συμπλήρωση του πίνακα αυτού παρέλκει.

2. Στον Πίνακα Η' θα συμπεριληφθούν γενικά μόνο τα πάγια εκείνα για τα οποία μεταβάλλεται το δικαίωμα έκπτωσης διαχρονικά. Επομένως, αν κάποια από τα πάγια μιας επιχείρησης, χρησιμοποιούνταν αρχής αποκλειστικά σε φορολογητέες ή αποκλειστικά σε αφορολόγητες δραστηριότητες δεν απαιτείται να συμπεριληφθούν στον Πίνακα Η', εφόσον και στο συγκεκριμένο έτος της εκκαθαριστικής δήλωσης δεν μεταβλήθηκε ο προορισμός τους αυτός. Αντίθετα θα συμπεριληφθούν τα πάγια εκείνα που αποτελούν κοινές εισροές για την πραγματοποίηση τόσο φορολογητέων όσο και αφορολόγητων πράξεων και εφόσον το ποσοστό pro-rata διαχρονικά μέσα στην πενταετία μεταβάλλεται.

β. Συμπλήρωση των ενδείξεων

Η συμπλήρωση γίνεται κατά στήλες ως εξής:

Στήλη (1). Η στήλη αυτή είναι ήδη συμπληρωμένη. Αναγράφεται το έτος χρησιμοποίησης των παγίων, δηλαδή το έτος διακανονισμού (1ο- 5ο).

\*Στην πρώτη σειρά επομένως (κωδ. 501) αναγράφονται τα στοιχεία των παγίων που χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά ή παραδόθηκαν ακόμη και

αχρησιμοποίητα μέσα στη διαχειριστική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση,

\*στη δεύτερη σειρά (κωδ. 502) αναγράφονται τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά μέσα στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο αυτής που υποβάλλεται η εκκαθαριστική κ.ο.κ.

Στήλη (2). Αναγράφεται κατά σειρά η Pro-rata (ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης) του αρχικού έτους χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, εφόσον η επιχείρηση δεν εφάρμοζε στο έτος εκείνο, για κανένα πάγιο, που αποτελούσε κοινή εισροή της, pro-rata κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς. Προκειμένου για τον κωδ. 501-2, εξυπακούεται ότι αν δεν είναι διαγραμμισμένοι οι κωδ. 422-3, 422-4, μεταφέρεται εδώ το ποσοστό του κωδ. 408 του Πίνακα Ζ΄.

Στήλη (3). Διαγραμμίζεται κατά σειρά με X, αν η επιχείρηση εφάρμοζε στο αρχικό έτος χρησιμοποίησης των παγίων, έστω και για ένα μέρος αυτών pro-rata κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς. Το ίδιο θα συμβαίνει όταν υπάρχουν και πάγια που έπαυσαν να χρησιμοποιούνται προσωρινά (αναμένεται δηλαδή η επαναχρησιμοποίησή τους μέσα στην πενταετία του διακανονισμού). Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), τότε η στήλη (2) πρέπει να είναι κενή.

Στήλη (4). Αναγράφεται ο Φ.Π.Α. των παγίων που χρησιμοποιούνταν, τόσο σε φορολογητέες όσο και σε αφορολόγητες δραστηριότητες και εξακολουθούσαν

να χρησιμοποιούνται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Αναγράφεται ακόμα ο Φ.Π.Α. των παγίων που στο τέλος του έτους έπαυσαν να χρησιμοποιούνται προσωρινά.

Η αναγραφή αυτή γίνεται κατά σειρά ανάλογα με το έτος χρησιμοποίησης αυτών των παγίων.

Στήλη (5).

\*α) Αν υπάρχει ποσοστό στη στήλη (2), γράφεται κατά σειρά το γινόμενο της στήλης (4) επί τη διαφορά του ποσοστού της στήλης (2) από το ποσοστό του κωδ. 501-2, αφού διαιρεθεί δια 5.

Στήλη (5) = Στήλη (4) X [(κωδ. 501-2) - στήλη (2)]% : 5

Ειδικά προκειμένου για πάγια που έπαυσαν να χρησιμοποιούνται προσωρινά το ποσοστό διακανονισμού γίνεται 0% για το συγκεκριμένο έτος διακανονισμού ήτοι:

Στήλη (5) = Στήλη 4 X [0 - στήλη (2)]% : 5.

`Αρα Στήλη (5) = Στήλη (4) X [ στήλη (2)]% : 5

\*β) Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), οι αντίστοιχοι επιμέρους υπολογισμοί (κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς) θα γίνουν σε ιδιαίτερο φύλλο, που θα κρατιέται από το φορολογούμενο για επίδειξη σε τυχόν έλεγχο και το αποτέλεσμα θα αναγράφεται κατευθείαν στη στήλη (5). Εξυπακούεται ότι ο κωδ. 501-5 θα είναι πάντα μηδενικός.

Στήλη (6). Αναγράφεται ο ΦΠΑ, που καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των παγίων που χρησιμοποιούνταν ή αποκτήθηκαν για να χρησιμοποιηθούν, τόσο σε φορολογητέες όσο και σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή μόνο σε αφορολόγητες, και που παραδόθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση, εφόσον θεωρείται (άρθρο 33 παρ. 3 Ν. 2859/00), ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Η αναγραφή γίνεται κατά σειρά, ανάλογα με το έτος χρησιμοποίησης αυτών των παγίων.

Πάγια που παραδόθηκαν, χωρίς ουδέποτε να χρησιμοποιηθούν μέσα στην πενταετία και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες, θεωρούνται ότι, βρίσκονταν στο 10 έτος διακανονισμού και διακανονίζονται οριστικά στον Η΄ και όχι στο Ζ΄ Πίνακα.

Στήλη (7).

\*α) Αν υπάρχει ποσοστό στη στήλη (2), γράφεται κατά σειρά το γινόμενο της στήλης (6) επί τη διαφορά του ποσοστού της στήλης (2) από το 100% επί

κλάσμα με αριθμητή τη διαφορά του έτους χρησιμοποίησης από το 6 και παρονομαστή το 5.

[Στήλη (7) = Στήλη (6) X [100 - στήλη (2)] % X [6 - στήλη (1)] : 5]

\*β) Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), οι αντίστοιχοι επιμέρους υπολογισμοί (κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς) θα γίνουν σε ιδιαίτερο φύλλο, που θα κρατιέται από το φορολογούμενο για επίδειξη σε τυχόν έλεγχο και το αποτέλεσμα θα αναγράφεται κατευθείαν στη στήλη 7.

Στήλη (8). Αναγράφεται ο ΦΠΑ, που καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των παγίων που χρησιμοποιούνται ή αποκτήθηκαν για να χρησιμοποιηθούν τόσο σε φορολογητέες όσο και σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή μόνο σε φορολογητέες, που παραδόθηκαν ή αυτοπαραδόθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση, εφόσον θεωρείται (άρθρο 33 παρ. 3 Ν. 2859/00), ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Η αναγραφή γίνεται κατά σειρά, ανάλογα με το έτος χρησιμοποίησης αυτών των παγίων.

Πάγια που παραδόθηκαν, χωρίς ουδέποτε να χρησιμοποιηθούν μέσα στην πενταετία και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες, θεωρούνται ότι βρίσκονται στο 10 έτος διακανονισμού και διακανονίζονται οριστικά στον Η' και όχι στο Ζ' Πίνακα.

Στήλη (9).

\*α) Αν υπάρχει ποσοστό στη στήλη (2), γράφεται κατά σειρά το γινόμενο της στήλης (8) επί τη στήλη (2) επί κλάσμα με αριθμητή τη διαφορά του έτους χρησιμοποίησης από το 6 και παρονομαστή το 5.

Στήλη (9) = Στήλη (8) X στήλη (2)% X [6 - στήλη (1)] : 5

\*β) Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), οι αντίστοιχοι επιμέρους υπολογισμοί (κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς) θα γίνουν σε ιδιαίτερο φύλλο, που θα κρατιέται από το φορολογούμενο για επίδειξη σε τυχόν έλεγχο και το αποτέλεσμα θα αναγράφεται κατευθείαν στη στήλη (9).

Στήλη (10). Ο Φ.Π.Α. των παγίων που πράγματι εισπράχθηκε από την παράδοση παγίων που θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες, εφόσον φυσικά ο φόρος αυτός αποδόθηκε ήδη με τις περιοδικές δηλώσεις. Περιλαμβάνεται εδώ και ο Φ.Π.Α. που εισπράχθηκε από πάγια που παραδόθηκαν, χωρίς ουδέποτε να χρησιμοποιηθούν και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Κωδ. 506-4 έως 506-10. Αναγράφεται το άθροισμα (θετικό ή αρνητικό) των κωδ. 501 έως 505, κάθε στήλης.

Κωδ. 507. Αποτελεί το άθροισμα των κωδ. (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10) (Δηλαδή ο κωδ 506-9 αφαιρείται).

Αν ο κωδ. 507 είναι μεγαλύτερος των 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702, αν είναι μικρότερος των -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706, ενώ τέλος αν είναι από -30 έως 30 ΕΥΡΩ αμελείται, δηλαδή ούτε συμψηφίζεται ούτε καταβάλλεται στο Δημόσιο (άρθρο 33 παρ. 5 Ν. 2859/00).

### 3.2. Τόπος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης

Η δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET εφόσον πρόκειται για αρχική εμπρόθεσμη εκτός των περιπτώσεων για τις οποίες προβλέπεται η υποβολή σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΥΟ ΠΟΛ.1026/9.2.2011. Η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2010 με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET μπορεί να πραγματοποιηθεί από 21 Φεβρουαρίου 2011. Οδηγίες για την εγγραφή νέων χρηστών στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISNET έχουν δοθεί με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1178/7.12.2010.

Οι υποκείμενοι έχουν την υποχρέωση την καταληκτική ημερομηνία υποβολής, να έχουν υποβάλει όλες τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν στη διαχειριστική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση. Σε αντίθετη περίπτωση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Οι υποκείμενοι που:

i. έχουν υποχρέωση συνυποβάλει με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2010 των ειδικών καταστάσεων των Α.Υ.Ο. 1103551/8478/ Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 (ΦΕΚ 675 Β/ 2-8-1993) και 1013633/8911/1807/0014/ ΠΟΛ.1029/2.2.1995 (ΦΕΚ 105 Β717-2-1995) ή

ii. επιθυμούν την υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης με επιφύλαξη, έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν την εκκαθαριστική δήλωση με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET και να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις ειδικές καταστάσεις ή την επιφύλαξη αντίστοιχα, με συστημένη επιστολή, μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής.

Η υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε έντυπη μορφή, των εκκαθαριστικών δηλώσεων προβλέπεται στις εξής περιπτώσεις:

- Των αρχικών εμπροθέσμων εφόσον:

συντρέχει πραγματική αδυναμία υποβολής των δηλώσεων με ηλεκτρονικό τρόπο, κατά την κρίση των Προϊστάμενων των Δ.Ο.Υ. Πραγματική αδυναμία υποβολής ενδεικτικά συντρέχει στην περίπτωση υποκειμένων, εγκατεστημένων σε απομακρυσμένες περιοχές και χωρίς εξοικείωση με τη χρήση του διαδικτύου.

την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISNET) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των εκκαθαριστικών δηλώσεων μέσω της ηλεκτρονικής μεθόδου, ως προθεσμία στην περίπτωση αυτή ορίζεται η μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET και απορρίφθηκαν λόγω λανθασμένης καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου, η προθεσμία υποβολής στην περίπτωση αυτή παρατείνεται έως την πέμπτη εργάσιμη ημέρα που ακολουθεί την καταληκτική ημερομηνία υποβολής.

- Των αρχικών εμπροθέσμων τις οποίες υποβάλλουν υποκείμενοι που: επήλθε οριστική παύση εργασιών τους λόγω θανάτου εντός του 2010.

Υπάγονται στις διατάξεις περί μετασηματισμού, μετατροπής, συγχώνευσης, διάσπασης ή απορρόφησης εντός του έτους 2010. Στην περίπτωση που είναι δυνατή η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET αίρεται η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή.

Υποβάλλουν την εκκαθαριστική τους δήλωση πριν την 21 Φεβρουαρίου από την οποία παρέχεται η δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. Έχουν εποχιακή επιχείρηση ή επιχείρηση σε νησί



που δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ. και αποστέλλουν την δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με συστημένη επιστολή στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η υποβολή της ηλεκτρονικά.

- Των τροποποιητικών και εκπροθέσμων

### **3.3. Χρόνος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α.**

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒ.Σ.).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1026/9.2.2011 οι εκκαθαριστικές δηλώσεις υποβάλλονται:

α) Για υποκείμενους των οποίων η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31/12/2010:

ί. Μέχρι την 12η Απριλίου 2011 για υποκείμενους, οι οποίοι κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒ.Σ.

ii. Μέχρι την 23η Μαΐου 2011 για υποκείμενους, οι οποίοι κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒ.Σ., καθώς και το Δημόσιο. Οι υποκείμενοι αυτοί έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν:

- τις αρχικές εμπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET.

- τις τροποποιητικές και τις εκπρόθεσμες δηλώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή,

β) Για υποκείμενους των οποίων η διαχειριστική περίοδος έληξε άλλη ημερομηνία εντός του 2010 από οποιαδήποτε αιτία ή λόγω οριστικής παύσης εργασιών ή διακοπής των υπαγομένων σε Φ.Π.Α. δραστηριοτήτων:

ί. Μέχρι την 20η ημέρα του τρίτου μήνα από το τέλος του μήνα της λήξης της διαχειριστικής περιόδου ή της οριστικής παύσης εργασιών ή της διακοπής των υπαγομένων σε Φ.Π.Α. δραστηριοτήτων, εάν κατά τη λήξη τηρούσαν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒ.Σ.

ii. Μέχρι την 20η ημέρα του πέμπτου μήνα από το τέλος του μήνα της λήξης της διαχειριστικής περιόδου ή της οριστικής παύσης εργασιών ή της διακοπής των υπαγομένων σε Φ.Π.Α. δραστηριοτήτων, εάν κατά τη λήξη τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Οι υποκείμενοι αυτοί έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν:

- τις αρχικές εμπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET

- τις τροποποιητικές και τις εκπρόθεσμες δηλώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, γ) Για υποκείμενους που επήλθε οριστική παύση εργασιών λόγω θανάτου εντός του 2010:

ί. Μέχρι την 20η ημέρα του τρίτου μήνα από το τέλος του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Κώδικα Φ.Π.Α.), αν κατά τη λήξη της διαχειριστικής αυτής περιόδου τηρούσε βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒ.Σ. ii. Μέχρι την 20η ημέρα του πέμπτου μήνα από το τέλος του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής

της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Κώδικα Φ.Π.Α.), αν κατά τη λήξη της διαχειριστικής αυτής περιόδου τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Οι υποκείμενοι αυτοί έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν τις εκκαθαριστικές δηλώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή.

2. Οι ανωτέρω προθεσμίες, ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις. Οι υπό ίδρυση επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης:

α) κατ' έτος κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου,

β) κατά τη διακοπή των εργασιών στο τέλος του ιδρυτικού τους σταδίου.

Εάν οι υπό ίδρυση επιχειρήσεις τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ., οι προθεσμίες καθορίζονται από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσαν κατά τη λήξη της περιόδου για την οποία έχουν υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης. Εάν δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ., οι προθεσμίες καθορίζονται από την επιλογή τους να ακολουθούν τις προθεσμίες υποβολής των υποκειμένων που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αντίστοιχα, σύμφωνα με σχετική ενημέρωση που υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3. Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του ειδικού δικτύου (TAXISNET) να κάνει αποδεκτή την υποβολή των εκκαθαριστικών δηλώσεων μέσω της ηλεκτρονικής μεθόδου, η δήλωση θα υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως την μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

4. Εφόσον η αρχική εμπρόθεσμη χρεωστική δήλωση υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET και απορρίφθηκε λόγω λανθασμένης καταβολής του χρεωστικού υπολοίπου, η δήλωση θα υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως την πέμπτη εργάσιμη ημέρα που ακολουθεί την καταληκτική ημερομηνία υποβολής.

*1. Εξαιρετικά* στις περιπτώσεις τοπικής αργίας ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας, οι εκκαθαριστικές δηλώσεις η προθεσμία υποβολής των οποίων λήγει κατά την ημερομηνία αυτή υποβάλλονται την αμέσως επόμενη εργάσιμη ημέρα μαζί με τις δηλώσεις που η προθεσμία υποβολής τους λήγει την ημέρα εκείνη.

### **3.4. Σε πόσες ημέρες υποχρεούται μια επιχείρηση που παύει την δραστηριότητα της να υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.**

2. Σε περίπτωση παύσης των εργασιών από οποιαδήποτε αιτία (πραγματική παύση εργασιών, συγχώνευση κλπ), χρονολογία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, θεωρείται η ημερομηνία παύσης των εργασιών. Επομένως η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία των 55 ημερών (για τα Α' ή Β' κατηγορίας βιβλία) ή 130 ημερών (για τα Γ' κατηγορίας βιβλία) η οποία αρχίζει από την ημερομηνία παύσης των εργασιών και μετά. Συγχρόνως, η ημερομηνία παύσης των εργασιών πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου, θεωρείται και ως ημερομηνία λήξης της οικείας φορολογικής περιόδου. Επομένως η περιοδική δήλωση της τελευταίας αυτής φορολογικής περιόδου θα υποβληθεί στην προθεσμία των 20 ημερών από την ημερομηνία παύσης εργασιών άσχετα αν τηρούνται βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1308/19-12-2000). Εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης για τα πάγια και τα εμπορεύματα που υπάρχουν κατά την στιγμή της παύσης στην κατοχή της επιχείρησης.

### 3.5 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, όπως και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια. Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν και:

α) οι επιχειρήσεις παραγωγής βιομηχανοποιημένων καπνών, καθώς και οι εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών και γενικά οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες,

β) οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων,

γ) οι επιχειρήσεις παραγωγής και λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών,

δ) οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων), καθώς και οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 45 και 46 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Σημειώνεται ότι, αναφορικά με τους εγκεκριμένους αποθηκευτές των παραπάνω περιπτώσεων α'- γ', καθώς και τους εγγεγραμμένους επιτηδευματίες ή εισαγωγείς της παραπάνω περίπτωσης α', με τις Α.Υ.Ο. Δ.634/435/29.4.93 και Δ. 635/436/29.4.93 παρασχέθηκε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, με βάση συνοδευτική κατάσταση και σφράγιση των πρωτότυπων τιμολογίων ή παρόμοιων αποδεικτικών στοιχείων, από την αρμόδια τελωνειακή αρχή. Για το λόγο αυτό η εκκαθαριστική δήλωση αποσκοπεί κυρίως:

α) Στην αναπροσαρμογή των αξιών και φόρων εκροών, β) Στο διακανονισμό του φόρου εισροών (πίνακες Ζ', Η'), γ) Στη συλλογή στοιχείων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, των αξιών και φόρων εκροών/εισροών και άλλων οικονομικών πληροφοριακών στοιχείων, απαραίτητων για τις ενδοκοινοτικές επαληθεύσεις του VIES και την εκτίμηση των ιδίων πόρων της Ε. Ένωσης, καθώς και στη συλλογή στατιστικών στοιχείων, δ) Στην τυχόν εκκαθάριση του φόρου που προκύπτει από διακανονισμούς κ.λπ. ή στην άσκηση αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Υποχρέωση να υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση έχει και το υπό ίδρυση νομικό πρόσωπο ή ατομική επιχείρηση, μέσα στη νόμιμη προθεσμία κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού σταδίου και μετά την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών που θα υποβληθεί, όταν το νομικό πρόσωπο συσταθεί ή η ατομική επιχείρηση λειτουργήσει με ταυτόχρονη υποβολή της σχετικής δήλωσης έναρξης εργασιών (με προέλευση "από ίδρυση"). Επισημαίνεται ότι υποχρέωση έχουν και

ε) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. εφόσον πραγματοποιούν παράδοση προϊόντων δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές, ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος ή άλλες πράξεις για τις οποίες οφείλουν να ενταχθούν στον κανονικό καθεστώς, στ) Οι εκμεταλλευτές ΕΔΧ (ΤΑΞΙ) οι οποίοι ανήκουν πλέον στο κανονικό καθεστώς, ζ) οι εκμεταλλευτές μέχρι 7 ενοικιαζόμενων δωματίων.

### **3.6 ΑΠΑΛΑΓΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**

Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση:

α) Οι υποκείμενοι στο φόρο, που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, έστω και αν για ορισμένες πράξεις λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.

β) Τα μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση,

γ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. εφόσον δεν πραγματοποιούν πράξεις που αφορούν παράδοση προϊόντων δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές, ή δεν πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος.

δ) Τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών ή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησαν κατέβαλαν το φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.

ε) Οι υποκείμενοι που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσομένων μικρών επιχειρήσεων της παρ. 2 του άρθρ. 39 του Κώδικα Φ.Π.Α., περιλαμβανομένων και των αλιέων με σκάφος έως 6 μέτρα.

στ) Οι αμιγείς πρατηριούχοι και λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών της παραγράφου 6 του άρθρου 44 του Κώδικα Φ.Π.Α..

ζ) Οι αλιείς του ειδικού καθεστώτος της Α.Υ.0.1145339/6602/140/Ε0014/ΠΟΛ.1320/30.12.1998 εφόσον έχουν σκάφη μεγαλύτερα των 6 και ως 12 μέτρων, καθώς και οι σπογγαλιείς. η) Οι εκμεταλλευτές σκαφών στη λίμνη Ιωαννίνων που αποδίδουν Φ.Π.Α. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. 1035360/2772/434/Β0014/ΠΟΛ.1065/4.4.2007, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,

θ) Οι εκμεταλλευτές ιππήλατων οχημάτων που αποδίδουν Φ.Π.Α. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. 108 2341/5668/657/ΠΟΛ.1114/30.7.200

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

### 4.1. Πως υποβάλλεται η Δήλωση

Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. είτε από τον ίδιο τον υπόχρεο είτε από οποιονδήποτε τρίτο. Η δήλωση υπογράφεται: α) από το δηλούντα και β) από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου του ή από τον υπεύθυνο λογιστή ή οποιονδήποτε τρίτο που συνέπραξε στη σύνταξη της. Η υπογραφή του δευτέρου επέχει θέση βεβαίωσης του, ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στις δηλώσεις συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων Κ.Β.Σ. Αν δεν συμμετείχε λογιστής ο δηλών αναγράφει πάνω από τη θέση της υπογραφής του, τη φράση: "Συμπληρώθηκε από εμένα".

Περιοδική δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου ποσού είναι απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Η δήλωση υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα από τα οποία επιστρέφεται το ένα στον δηλούντα. Αν ο υποκείμενος επιθυμεί να κάνει χρήση σε συμβολαιογράφο ή να το υποβάλει σε Τράπεζα κ.λπ., στην περίπτωση αυτή στο αντίγραφο που επιστρέφεται θα αναγράφεται σε μία όψη του εντύπου, στο άνω λευκό περιθώριο, η ένδειξη, ότι καλύπτει τις ανάγκες των ΑΥΟ 1005/1993 και 1115/1993.

Η αποστολή της δήλωσης ταχυδρομικά δεν επιτρέπεται. Εξαιρετικά όταν ο υπόχρεος κατοικεί σε νησί που δεν εδρεύει ΔΟΥ ή είναι εποχιακή επιχείρηση μπορεί να στείλει την περιοδική του δήλωση με συστημένη επιστολή στην αρμόδια ΔΟΥ. Το ίδιο μπορεί να γίνει και από υπαλλήλους επί πλειστηριασμών, προκειμένου για έκτακτες δηλώσεις που υποβάλλουν, όταν ο καθ' ου ο πλειστηριασμός είναι υποκείμενος στο φόρο. Στην περίπτωση αυτή επιστάται η ιδιαίτερη προσοχή που πρέπει να δοθεί στην ορθότητα της συμπλήρωσης. Αν υπάρχει ποσό για καταβολή θα εσωκλείεται στην επιστολή και ισόποση επιταγή, σε διαταγή της αρμόδιας για την παραλαβή της δήλωσης ΔΟΥ ή απευθείας σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου. Ως ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία αποστολής της (σφραγίδα ταχυδρομείου). Η ημερομηνία έκδοσης της επιταγής εξυπακούεται ότι θα είναι

η ίδια ή προγενέστερη της αποστολής της επιστολής. Ταχυδρομική παραλαβή εκπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων θα γίνεται δεκτή, μόνο εφόσον έχει υπολογιστεί ορθά η προσαύξηση και το ποσό του φόρου και το σύνολο καλύπτεται από την επιταγή. Αν η επιταγή υπολείπεται του ποσού για καταβολή δεν θα γίνεται αποδεκτή η δήλωση και τότε επιστρέφονται ταχυδρομικά στον αποστολέα όλα τα αντίτυπα της περιοδικής δήλωσης ανυπόγραφα μαζί με την επιταγή.

Και στην περίπτωση της ταχυδρομικής υποβολής, αν δεν υπάρξει πρόβλημα, το ένα αντίτυπο επιστρέφεται ταχυδρομικά στο δηλούντα, υπογεγραμμένο από τον παραλαβόντα ή/και τον Ταμία.

Σε κάθε περίπτωση, και μέχρι την καθιέρωση της μηχανογραφικής παραλαβής των δηλώσεων, το αντίτυπο που επιστρέφεται στο δηλούντα αποτελεί αποδεικτικό είσπραξης τυχόν ποσού για καταβολή ή απλά αποδεικτικό υποβολής για πιστωτικές ή μηδενικές δηλώσεις. Φωτοτυπία διπλής όψης αυτού του υπογεγραμμένου αντιτύπου θα συνυποβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση.

### 4.2. Υποβολή μέσω TAXISNET

Οι υποκείμενοι στο φόρο, που η αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι ενταγμένη στο σύστημα TAXISNET για να υποβάλλουν ηλεκτρονικά τις δηλωτικές τους υποχρεώσεις του Φ.Π.Α. πρέπει να υποβάλλουν αίτηση εγγραφής στο ειδικό δίκτυο TAXISNET και να πιστοποιηθούν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) για να λάβουν Όνομα Χρήστη (User

Name) και Κωδικό Χρήστη (Password). Το έντυπο της δήλωσης εγγραφής συμπληρώνεται στην οθόνη του ηλεκτρονικού υπολογιστή, από τον υποκείμενο στο φόρο ή από τον αρμόδιο υπάλληλο του Κ.Ε.Π. κατά περίπτωση, και αποστέλλεται ηλεκτρονικά στη Γ.Γ.Π.Σ. Οι όροι και οι προϋποθέσεις υποβολής των υπ' όψη δηλώσεων καθορίζονται με τις Α.Υ.Ο. 1023240/1107/163/Α0014/ ΠΟΑ. 1055/02.3.2001 (ΦΕΚ 215/ 05.3.2001 Β'), Α.Υ.Ο. 1064796/4576/2064/ Δ0014/ΠΟΛ.1091/ 10.7.2003 (ΦΕΚ 1027/24.7.2003 τΒ') και Κ.Υ.Α. 1045138/2497/604/ Δ0014/27.4.2005 (ΦΕΚ 615/10.5.2005 τΒ') Η αρχική και εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET για τους υποκείμενους στον φόρο που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ και προαιρετικά για τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, πλην ορισμένων κατηγοριών οι οποίοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν την περιοδική δήλωση αποκλειστικά στη ΔΟΥ

1. Η υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων με χρεωστικό υπόλοιπο, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET παρατείνεται μέχρι την 26η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου, στην οποία αφορά η δήλωση ανεξαρτήτως του τελευταίου ψηφίου ΑΦΜ. Η ίδια ημερομηνία, θεωρείται ως καταληκτική για τις πληρωμές των οφειλόμενων ποσών μέσω των τραπεζών.

2. Η υποβολή των αρχικών εμπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο, που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού δικτύου TAXISNET, παρατείνεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση, ανεξαρτήτως του τελευταίου ψηφίου ΑΦΜ.

3. Οι προθεσμίες υποβολής που ορίζονται κατά περίπτωση στις προηγούμενες παραγράφους, ισχύουν και για τις περιπτώσεις που οι δηλώσεις αυτές, υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., λόγω τεχνικής αδυναμίας υποβολής τους μέσω του συστήματος TAXISNET ή πληρωμής τους μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων και του Διατραπεζικού Συστήματος ΔΙΑΣ.

Σε περίπτωση γενικής ή τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας οι παραπάνω προθεσμίες υποβολής μεταβάλλονται ανάλογα.

### **4.3. Πότε πρέπει να υποβληθεί η τελευταία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. σε περίπτωση μετασχηματισμού των επιχειρήσεων**

Στον μετασχηματισμό βάση του ν.2166/93, οι μετατρεπόμενες, συγχωνευόμενες ή απορροφημένες επιχειρήσεις υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση για τις πράξεις που πραγματοποίησαν μέχρι τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ο ισολογισμός μετασχηματισμού είναι σε διαφορετική ημερομηνία από το τέλος του τριμήνου, θα υποβληθεί ένας ανακεφαλαιωτικός πίνακας από την αρχή του τριμήνου μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού και ένας δεύτερος ανακεφαλαιωτικός πίνακας από την ημερομηνία ισολογισμού μέχρι το τέλος του τριμήνου.

Επιπλέον, από τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, καθεμία από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, για τις πράξεις που ενεργεί στο όνομα της αλλά για λογαριασμό της προερχόμενης από τον μετασχηματισμό αυτόν εταιρείας, υποχρεούται να υποβάλει περιοδικές δηλώσεις για κάθε φορολογική περίοδο.

### **Κυρώσεις στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ**

Τροποποιητικές και εκπρόθεσμες δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά στη ΔΟΥ και υπάρχουν οι εξής κυρώσεις:

- |    |  |   |
|----|--|---|
| a. | ροσαύξηση 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης, εφόσον από τη δήλωση προκύπτει φόρος για καταβολή                                       | Π |
| b. | ρόστιμο από 117 ευρώ έως 1.170 ευρώ το οποίο κατά τον συμβιβασμό μειώνεται στο 1/3, στην περίπτωση πιστωτικής ή μηδενικής δήλωσης. | Π |

#### 4.4. Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση και με ποιο έντυπο (050 ή 051-ΦΠΑ)

Την υποχρέωση να υποβάλουν περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. κάθε μήνα και όχι κάθε δίμηνο (ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρούν), έχουν από 1/1/2006 όλες οι επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες. Σύμφωνα με εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται μόνο οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή σε αναστολή εργασιών εφόσον τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπεται στην περίπτωση 1-3 ε' και έχουν ενημερώσει για αυτό την Εφορία.

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης υπάρχει ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης (Πίνακας Ε') είναι χρεωστικό για καταβολή μέχρι 3€ ή μηδενικό ή πιστωτικό για συμψηφισμό ή επιστροφή, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ. που τηρούν, και ανεξάρτητα από το αν διενεργήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές ή όχι στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση έχουν και:

- α) οι επιχειρήσεις παραγωγής καπνό βιομηχανικών προϊόντων, καθώς και οι εισαγωγείς καπνοβιομηχανικών προϊόντων, και γενικά οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές, οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες και οι εισαγωγείς καπνοβιομηχανικών προϊόντων
- β) οι επιχειρήσεις παραγωγής και λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων
- γ) οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών
- δ) οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσικλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων).

Σημειώνεται ακόμα ότι, όσες επιχειρήσεις της περίπτωσης δ' πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αυτοκινήτων και μοτοσικλετών και λοιπών μεταφορικών μέσων και καταβάλλουν Φ.Π.Α. στο Τελωνείο, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 31 Ν. 1642/86, το άρθρο 80 Ν.2127/93 και την ΑΥΟ Δ.367/95, με την περιοδική δήλωση, συμψηφίζουν τον Φ.Π.Α. που κατέβαλαν στο Τελωνείο.

- |   |  |   |
|---|--|---|
| ➤ | ποχρέωση να υποβάλλει περιοδική δήλωση έχει και ο ιδρυτής Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που θα τηρήσει η υπό ίδρυση επιχείρηση. | Υ |
|---|--|---|

Έτσι, υποκείμενοι με Β' ή και Γ' κατηγορίας βιβλία Κ.Β.Σ. υποβάλλουν το έντυπο 050-ΦΠΑ, τόσο για τακτικές όσο και για έκτακτες περιοδικές δηλώσεις.

### Υποχρεώσεις σε περίπτωση οριστικής παύσης εργασιών- διακοπής εργασιών

- ποβολή περιοδικής δήλωσης μέχρι την 20<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο. Y
- ποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης σύμφωνα με τις προθεσμίες που αναφέρονται. Y
- κδοση ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης για τα αποθέματα της επιχείρησης, πάγια και εμπορεύσιμα που υπάρχουν κατά τη στιγμή της παύσης. E

### Η υποβολή των δηλώσεων ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων ολοκληρώνεται σε 4 ημέρες με βάση τον τελευταίο αριθμό του Α.Φ.Μ.

- Την 20η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο, εφόσον αυτή είναι εργάσιμη, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 1, 2.
- Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 1, 2, προκειμένου για υποκείμενους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 3, 4, 5.
- Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 3, 4, 5, προκειμένου για υποκείμενους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 6, 7, 8. Την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας για τα ψηφία 6, 7, 8, προκειμένου για υποκείμενους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 9, 0.

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση μετάταξης (υποχρεωτικής) από το τεκμαρτό καθεστώς στο κανονικό κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου, υποβάλλεται ξεχωριστή δήλωση για το διάστημα που η επιχείρηση ήταν ενταγμένη στο τεκμαρτό καθεστώς, μέσα σε 20 μέρες από την ημερομηνία μετάταξης και ξεχωριστή δήλωση για το υπόλοιπο διάστημα μέχρι τη λήξη του μήνα ή διμήνου.

**Παράδειγμα:** Αν η αλλαγή κατηγορίας βιβλίων Κ.Β.Σ. από Α' σε Β' γίνει στις 20 Φεβρουαρίου θα υποβληθούν περιοδικές για το διάστημα 1.1-19.2 στο έντυπο 051-ΦΠΑ και για το διάστημα 20.2-28 ή 29.2 στο έντυπο 050-ΦΠΑ. Αν η ίδια αλλαγή συμβεί στις 20 Μαρτίου θα υποβληθεί δήλωση στο έντυπο 051-ΦΠΑ για το διάστημα 1.1-19.3 και στο έντυπο 050-ΦΠΑ για το διάστημα 20.3-30.4. Σημειώνεται ακόμα ότι, σε περίπτωση παύσης εργασιών πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου, η ημερομηνία οριστικής παύσης των εργασιών θεωρείται και ημερομηνία λήξης της φορολογικής περιόδου. Στην περίπτωση όμως αυτή η περιοδική δήλωση πρέπει να υποβληθεί σε 20 ημέρες από την ημερομηνία πραγματοποίησης της οριστικής παύσης των εργασιών. Σε 20 ημέρες από τη λήξη της φορολογικής περιόδου επίσης υποβάλλεται η περιοδική δήλωση που λήγει σε ημερομηνία άλλη από την τελευταία του μήνα, διμήνου, τριμήνου κατά περίπτωση, λόγω λήξης της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου (βλέπε κωδ. 007 και 008).

Η έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλεται στις παρακάτω προθεσμίες:

1) Προκειμένου για λήπτη αγαθών και υπηρεσιών, είτε αυτός είναι μη υποκείμενος ή απαλλασσόμενος (δηλαδή πρόσωπο της παρ. 1.3), είτε υποκείμενος, που πρέπει, σύμφωνα με την ΑΥΟ 1105799/1797/ΠΟΛ. 1214/94, να υποβάλλει έκτακτη περιοδική δήλωση, στις προθεσμίες που ορίζονται από το άρθρο 2 της ΑΥΟ 1002414/4/ΠΟΛ. 1005/93 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1115/93 δηλαδή: μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία εγγραφής της σχετικής πίστωσης του λογαριασμού του προμηθευτή στα βιβλία του υπόχρεου (αν τηρεί βιβλία) ή από τη λήψη του



σχετικού παραστατικού του προμηθευτή και μέχρι την έγκριση του απαιτούμενου συναλλάγματος από την μεσολαβούσα Τράπεζα ή την αποστολή του σχετικού εμβάσματος ή την καταβολή της οφειλής. (Αν

υπόχρεος είναι το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ που εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους μετά από έγκριση των σχετικών ενταλμάτων από Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, είτε κατά την απόδοση του σχετικού εντάλματος πληρωμής, είτε μέχρι τις 15 του μήνα που ακολουθεί κάθε ημερολογιακό τρίμηνο, με βάση τα ποσά που έχουν εγκριθεί και εμβάσει στο τρίμηνο).

2) Προκειμένου για περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος, μέχρι την ημερομηνία αποστολής ή μεταφοράς. Με τη δήλωση αυτή εκπίπτει και ο φόρος των εισροών τους, που δεν μπορεί να υπερβεί το φόρο που αντιστοιχεί στην αξία παράδοσης (άρθρο 24 παρ. 8 Ν. 1642/86).

3) Προκειμένου για οριστικοποίηση απαλλαγής, όπου προβλέπεται σχετική διαδικασία υποβολής έκτακτης περιοδικής δήλωσης:

- Σε ένα μήνα από την επίδοση έκθεσης - επιμέτρησης μη χρησιμοποιηθέντων αγαθών ναυπηγικής επιχείρησης (άρθρο 29 παρ. 3 ΑΥΟ Π. 8271/89).
- Σε 20 ημέρες από τη γνωστοποίηση μη χρησιμοποιηθέντων αγαθών από την εποπτεύουσα το έργο NATO αρχή (άρθρο 5 παρ. 3 ΑΥΟ Π. 4056/87).
- Σε 20 ημέρες από την κοινοποίηση πράξης για μη χρησιμοποιηθέντα αγαθά εργολάβου ειδικών ιδρυμάτων (άρθρο 5 παρ. 2 ΑΥΟ Π. 1497/88).

4) Μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ), προκειμένου για πρόσωπα των παρ. α' - γ' της παραγράφου 1.3.

5) Με τη λήψη της προθεσμίας εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, δηλαδή σε 6 ή 8 (με απόφαση του Προϊσταμένου ΔΟΥ) μήνες από την αγορά ή εισαγωγή (άρθρο 3 ΑΥΟ 1017949/693/ΠΟΛ. 1075/95) ή σε 16 μήνες) με κοινή απόφαση Επιθεωρητή ΔΟΥ, Προϊσταμένου ΔΟΥ, επόπτη ελέγχου) άρθρο 1 ΑΥΟ 1058757/2754/ΠΟΛ. 1155/6.6.95).

6) Κατά την έξοδο αγαθών από φορολογική αποθήκη, του άρθρου 21α του Ν. 1642/86 σύμφωνα με όσα θα ρυθμιστούν σε σχετική υπό έκδοση ΑΥΟ.

#### **4.5. Τεταρτοβάθμιοι λογαριασμοί του 54.00.99 «Φ.Π.Α. απόδοση-εκκαθάριση»**

Αναπτύσσεται ανάλογα με τις χρονικές περιόδους κατά τις οποίες συγκεντρώνονται τα αριθμητικά μεγέθη του φόρου εκροών και του εκπιπόμενου φόρου εισροών για να συσχετιστούν μεταξύ τους και να προκύψουν έτσι το οφειλόμενο από ή προς το Δημόσιο ποσό.

Αν π.χ. η νόμιμη σύσταση μιας Α.Ε. έγινε στις 18/9/10, στις 30/9 η εταιρεία συγκεντρώνει τα απαραίτητα στοιχεία και συντάσσει την περιοδική δήλωση της πρώτης φορολογικής περιόδου. Η δεύτερη φορολογική περίοδος θα περιλαμβάνει τις πράξεις του Οκτωβρίου κλπ. Αν η διαχειριστική χρήση της Α.Ε. λήξει στις 31/12/10, η φορολογική περίοδος του Δεκεμβρίου του 2011 θα είναι η 16η. Οι λογαριασμοί του 54.00.99 «ΦΠΑ απόδοση εκκαθάριση» αναπτύσσονται ως εξής:

54.00.99 «ΦΠΑ απόδοση εκκαθάριση»

54.00.99.01 ΦΠΑ Ιανουαρίου (εφόσον ο Ιανουάριος είναι ο πρώτος μήνας της διαχ. χρήσης)

54.00.99.02 ΦΠΑ Φεβρουαρίου

54.00.99.03 ΦΠΑ Μαρτίου κλπ.

54.00.99.98 ΦΠΑ εκροών απόφασης Υ.Ο. 2869/87.

Επισημαίνεται ότι η διαχειριστική χρήση κανονικά περιλαμβάνει δώδεκα φορολογικές περιόδους για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας.

Κατά την έναρξη όμως των εργασιών μπορεί να φθάσουν και μέχρι είκοσι τέσσερις ή κατά τη διακοπή των εργασιών να είναι λιγότερες από δώδεκα.

**Παράδειγμα συνδεσμολογίας των λογαριασμών του Φ.Π.Α. και σύνταξης της περιοδικής δήλωσης:** ΕΠΕ, με έδρα τον νόμο Αττικής και αντικείμενο εργασιών την εμπορία ειδών διατροφής (πώληση λιανική και χονδρική) πραγματοποίησε τις πιο κάτω πράξεις τον μήνα Απρίλιο του 2010.

**A. ΕΙΣΡΟΕΣ**

1.Αγόρασε εμπορεύματα με μετρητά από τον Κ τιμ. Ν. 6	8.000 + Φ.Π.Α. 21% 1.680	σύνολο 9.680
2.Αγόρασε εμπορεύματα με μετρητά από τον Δ τιμ. Ν. 16	5.000 + Φ.Π.Α.10%	500 σύνολο 5.500
3.Αγόρασε εμπορεύματα με μετρητά από τον Β τιμ. Ν. 34 (περιοδικά)	1.000 + Φ.Π.Α. 5%	50 σύνολο 1.050
4.Αγόρασε εμπορεύματα από τον Α ο οποίος έχει την έδρα της επαγγελμ. του εγκατάστασης στο νομό Κυκλάδων όπως το τιμ. Ν.7 με πίστωση	2.000 + Φ.Π.Α. 15% 300 4.000 + Φ.Π.Α. 7%	280 σύνολο 4.280
5.Αγόρασε επαγγελματικό ψυγείο από τον Ζ με πίστωση, τιμ. Ν. 15	4.000 + Φ.Π.Α. 21%	840 σύνολο 4.840
6.Πληρώθηκε ο λογ. του ΟΤΕ για αντίτιμο συνδιαλέξεων	200 + Φ.Π.Α. 21%	42 σύνολο 242
7.Για υλικά αμ. ανάλυσης (τσάντες νάιλον) τιμ. Ν. 5 του Ε πληρώθηκαν	100 + Φ.Π.Α. 21%	21 σύνολο 121
8.Για ετήσια συνδρομή σε επαγγελματικό περιοδικό, όπως το τιμ. Ν.19	50 + Φ.Π.Α. 5%	2,5 σύνολο 52,5
9.Πληρώθηκε ο λογ. της ΔΕΗ για Δημοτικούς φόρους - τέλη 70, για	150 + Φ.Π.Α. 10%	15 σύνολο 165
Σύνολα φορολογητέων εισροών και φόρου εισροών:	24.500	3.730,50
10.Πληρώθηκε το ενοίκιο του μηνός, απόδειξη Ν. 7	300	
11.Πληρ. Μισθοί 4.000 και παρακρατήθηκαν για ΙΚΑ 600€ & ΦΜΥ 10€		
11α. Εργοδοτικές εισροές 27% = 1.080		σύνολο 5.080
Συνολικά ποσά: Απαλλασσόμενων εισροών		5.450
70 + 300 + 4.000+ 1.080)		

**B. ΕΚΡΟΕΣ**

12.Πωλήθηκαν εμπορεύματα σε επιχείρηση εστιατορίου με έδρα τη Σκύρο με πίστωση στον (Ψ), όπως το τιμ. Ν. 49 το οποίο διατυπώθηκε ως εξής:

Αξία εμπορ.	1.000 + Φ.Π.Α. 15%	150	σύνολο 1.150
--/--	200 + Φ.Π.Α. 7%	14	σύνολο 214
	1.200	164	σύνολο 1.364

13. Λόγω παραχώρησης, στην βιομηχανική επιχείρηση (Χ) του δικαιώματος τοποθέτησης προϊόντων της εντός του καταστήματος η ΕΠΕ εισέπραξε από την (Χ), όπως το τιμ. Ν. 7 έσοδα παροχής υπηρεσιών 800 + Φ.Π.Α. 21% 168 σύνολο 968

14.Οι λιανικές πωλήσεις της ΕΠΕ, όπως αυτές προέκυψαν από τις ταινίες της ταμειακής μηχανής συνολικά για τον Απρίλιο ήταν:

14.000 + Φ.Π.Α. 21%	2.940	σύνολο 14.940
18.000 + Φ.Π.Α. 10%	1.800	σύνολο 19.800
800 + Φ.Π.Α. 5%	40	σύνολο 840

Συνολικά ποσά φορολογητέων

Εκροών και φόρου εκροών	<u>34.800</u>	<u>5.112</u>
15.Στις 31/3/10 ο λογαριασμός 54.00.99.07 «Φ.Π.Α. απόδοση εκκαθάριση μηνός Ιουλίου 06» παρουσίαζε χρεωστικό υπόλοιπο 70€.		
Ζητείται η λογιστική απεικόνιση των πιο πάνω πράξεων. Η ανάπτυξη των λογαριασμών του Φ.Π.Α. να γίνει σε επίπεδο τρίτου και τέταρτου βαθμού ενώ των λοιπών λογαριασμών σε επίπεδο πρωτοβαθμίων.		
Με ημερομηνία 30/4 να γίνουν οι εγγραφές συνδεσμολογίας των λογαριασμών του Φ.Π.Α. ώστε να προκύψει το οφειλόμενο ποσού φόρου από ή προς το Δημόσιο. Παράλληλα να συνταχθεί η περιοδική δήλωση του Απριλίου και να γίνει η αντιπαραβολή των αριθμητικών μεγεθών της με τα ποσά των λογαριασμών του Φ.Π.Α..		
-----1-----		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		8.000
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών έμπορε/των		1.680
54.00.20.04 Φ.Π.Α. αγορών εμπορ. από το εσωτ. συντ. 21%	1.680	
38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		9.680
Τιμολ. Ν 6 του Κ		
-----2-----		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		5.000
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορ./των		500
54.00.20.03 Φ.Π.Α. αγορών εμπορ. από το εσωτ. συντ. 10%	500	
38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.500
Τιμ. Ν 19 του Δ		
-----3-----		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		1.000
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών εμπορ./των		50
54.00.20.04 Φ.Π.Α. αγορών εμπορ. από το εσωτ. συντ. 5%	50	
38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.050
Τιμ. Ν 19 του Δ		
-----4-----		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		6.000
54.00.20 Φ.Π.Α. εισροών έμπορε/των		580
54.00.20.13 Φ.Π.Α. αγορών εμπορ. από το εσω. συντ. 7%	280	
54.00.20.14 Φ.Π.Α. αγορών εμπορ. από το εσωτ. συντ. 15%	300	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		6.580
Τιμ. Ν 7 του Α		
-----5-----		
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		4.000
54.00.28 Φ.Π.Α. εισροών παγίων στοίχε.		840
54.00.20.13 Φ.Π.Α. αγορών παγίων από το εσωτ. συντ. 21%	840	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		4.840
Τιμ. Ν 15 του Ζ		
-----6-----		
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		200
54.00.29 Φ.Π.Α. εισροών εξόδων-δαπανών		42
54.00.20.04 Φ.Π.Α. εξόδων-δαπανών εσωτ. συντ. 21%	42	
3 8 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		242
όπως ο λογ. του ΟΤΕ		

-----7-----		
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	100
54.00.29.04	Φ.Π.Α. εισροών εξόδων-δαπανών	21
	ΦΤΙ.Α. εξόδων-δαπανών	
	εσωτ. συντ. 21%	21
	3 8 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	121
Τιμ. Ν 5 του Ε		
-----8-----		
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	50
54.00.29	Φ.Π.Α. εισροών εξόδων-δαπανών	2,50
54.00.20.04	Φ.Π.Α. αγορών εμπορ. από το	
	εσωτ. συντ. 5%	2,50
	38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	52.50
Τιμ. Ν 19 Οίκου		
-----9-----		
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	150
63	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ	70
54.00.29	Φ.Π.Α. εισροών εξόδων-δαπανών	
	εσωτ. συντ. 10%	15
	38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	225
όπως ο λογ. της ΔΕΗ περιόδου από ... μέχρι...		
-----10-----		
63	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	300
	38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	300
ενοίκιο μηνός Αυγούστου όπως η αποδ. Ν 7		
-----11-----		
60	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	4.610
60.03	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1.080
	54.ΥΠΟΧΡ.ΑΠΟ ΦΟΡΟΥ-ΤΕΛΗ (ΦΜΥ ΠΧ)	10
	55. ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	1.680
	38. ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	4.000
εξ. Μισθοδοτικής κατάστασης του Αυγούστου		
--		
-----12-----		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	1.364
	70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ	1.200
	54.00.70 Φ.Π.Α. Εκροών εμπορ.	164
	54.00.70 Φ.Π.Α. εκροών εμπορ. 7%	14
	54.00.70.14 Φ.Π.Α. εμπορ. 15%	150
-----13-----		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	968
	75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛ	800
	54.00.79 Φ.Π.Α. εκροών λοιπών εσόδων .	
	54.00.79.04 Φ.Π.Α. λοιπών εσόδων συντ. 21%	168
όπως το τιμ. παρ. υπηρεσιών Ν 7		
-----14-----		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	37.580
	70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ	32.800

54.00.70	Φ.Π.Α. εκροών πωλήσεων	4.780
54.00.70.02	Φ.Π.Α. πωλ. εμπορ. εσωτ. συντ. 5%	40
54.00.70.03	Φ.Π.Α. πωλ. εμπορ. εσωτ. συντ. 10%	1.800
54.00.70.04	Φ.Π.Α. πωλ. εμπορ. εσωτ. συντ. 21%	2.940

Συγκεντρωτική εγγραφή για τις λιανικές πωλήσεις

Μετά την μεταφορά των ποσών από τα πιο πάνω ημερολ.άρθρα οι υπολογαρ. του Φ.Π.Α εμφανίζονται ως εξής:

A. Υπολογαριασμοί φόρου εισροών

-----31/-----		
54.00.99	Φ.Π.Α. απόδοση - εκκαθάριση	3.347,75
54.00.99.08	Φ.Π.Α. αποδ.εκκαθ.μ.Αυγούστου	3.347,75
54.00.20	Φ.Π.Α. εισροών εμπορ/των	2.515
54.00.20.02	Φ.Π.Α. αγ.εμπορ.εσωτ. 4,5%	45
54.00.20.02	Φ.Π.Α. αγ.εμπορ.εσωτ. 9%	450
54.00.20.03	Φ.Π.Α. αγ.εμπορ.εσωτ. 19%	1.520
54.00.20.13	Φ.Π.Α. αγ.εμπορ.εσωτ. 6%	240
54.00.20.14	Φ.Π.Α. αγ.εμπορ.εσωτ. 13%	260
54.00.28	Φ.Π.Α. εισροών παγ. Στοιχείων	760
54.00.28.04	Φ.Π.Α. αγορ. παγ. από εσωτ.19%	760
54.00.29	Φ.Π.Α. εισροών εξοδ.δαπανών	72,75
54.00.29.02	Φ.Π.Α. εξόδ. δαπανών προς 4,5%	2,25
54.00.29.02	Φ.Π.Α. έξοδο. δαπανών προς 9%	13,5
54.00.29.02	Φ.Π.Α. έξοδο. δαπανών προς 19%	57

Μεταφορά υπολογαριασμών του φόρου εισροών

-----31/8-----		
54.00.70	Φ.Π.Α. εκροών πωλησ.εμπορ/των	4.214
54.00.70.02	Φ.Π.Α. πωλησ.εμπορ.εσωτερ. 4,5%	32
54.00.70.03	Φ.Π.Α. πωλησ.εμπορ.εσωτερ. 9%	1.520
54.00.70.04	Φ.Π.Α. πωλησ.εμπορ.εσωτερ. 19%	2.520
54.00.70.13	Φ.Π.Α. πωλησ.εμπορ.εσωτερ. 6%	12
54.00.70.14	Φ.Π.Α. πωλησ.εμπορ.εσωτερ. 13%	130
54.00.79	Φ.Π.Α. εκροών λοιπών εσόδων	152
54.00.79.04	Φ.Π.Α. λοιπ.εσόδ.εσωτ.με συντ. 19%	152
54.00.99	Φ.Π.Α. απόδοση-εκκαθάριση	4.366
54.00.99.08	Φ.Π.Α. αχοδ.εκκαθ.μ.Αυγούστου	4366

Μεταφορά θπολογαριασμών του φόρου εκροών

Για τη μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου των 70€ του μηνός Ιουλίου προς συμψηφισμό στη φορολογική περίοδο του Αυγούστου γίνεται η εγγραφή.

54.00.99	Φ.Π.Α. απόδοση - εκκαθάριση	70
54.00.99.08	Φ.Π.Α. αποδ.εκκαθ.μ.Αυγούστου	70
54.00.99	Φ.Π.Α. απόδοση - εκκαθάριση	70
54.00.99.07	Φ.Π.Α. αποδ.εκκαθ. μηνός Ιουλίου	70

Μεταφορά χρεωστικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου

Μετά τη μεταφορά των ποσών από τα πιο πάνω ημερολογιακά άρθρα οι υπολογαριασμοί τόσο του φόρου των εισροών όσο και του φόρου των εκροών της φορολογικής περιόδου του Αυγούστου έχουν μηδενιστεί. Ο λογαριασμός 54.00.99 με τους υπολογαριασμούς του 07 και 08 εμφανίζουν τα παρακάτω μεγέθη:

54.00.99 «Φ.Π.Α. απόδοση-εκκαθάριση»			
70,00	Χρ υπολ.Της	31/7	4.366 φ.εκρ Αυγούστου 70
3.3470,75	Φόρος εισρ.Αυγούστου		μετφ.Υπολ.Προηγ.περιόδου
70	Μεταφ.Χρ.υπολ.στην Επομ.περ		
		3.487,75	4.436

Κατά τη καταβολή του πιστωτ.υπολοίπου των 1.18,25€ στην αρμόδια ΔΥΟ μετά την 20/9 θα χρεωθεί ο 54.00.99.08 με πίστωση των χρημ. Διαθέσιμων.

Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός Αυγούστου θα συνταχθεί όπως πιο κάτω με τις εξής παρατηρήσεις:

➤ Το υπόλοιπο του 54.00.99 προκύπτει από τη συσχέτιση των ποσών Φ.Π.Α. που έχουν καταχωρηθεί στους κωδ. 420 και 337 της περιοδικής δήλωσης.

➤ Το ποσό του κωδ. 337 της περιοδικής δήλωσης προκύπτει από το άθροισμα των χρ. υπολοίπων των τριτοβάθμιων λογαριασμών του φόρου εισροών 54.00.20/24/25/29. Τα επιμέρους ποσά των κωδ. 371-376 ήδη έχουν καταχωρηθεί αντίστοιχα στους τεταρτοβάθμιους υπολογαριασμούς του φόρου εισροών.

➤ Το άθροισμα των ποσών εκροών του κωδ. 337 της περιοδικής δήλωσης είναι ίσο με το άθροισμα των πιστωτικών υπολοίπων των τριτοβάθμιων λογαριασμών του φόρου εκροών.

**Αντιστοιχία κωδικών στην περιοδική δήλωση**

κωδ. 301: 18.000,00	κωδ. 331: 1.620,00	κωδ. 351: 5.000,00
κωδ. 371: 450,00	κωδ. 302: 800,00	κωδ. 332: 36,00
κωδ. 352: 1.000,00	κωδ. 372: 45,00	κωδ. 303:
14.800,00		
κωδ. 333: 2.812,00	κωδ. 353: 12.000,00	κωδ. 373: 2.280,00
κωδ. 304: 200,00	κωδ. 334: 12,00	κωδ. 354: 4.000,00
κωδ. 374: 240,00	κωδ. 306: 1.000,00	κωδ. 336: 130,00
κωδ. 356: 2.000,00	κωδ. 376: 260,00	κωδ. 307:
34.800,00		
κωδ. 337: 4.610,00	κωδ. 357: 500,00	κωδ. 377: 72,75
κωδ. 358: 24.500,00	κωδ. 378: 3.347,75	κωδ. 401: 70,00
κωδ. 404:70,00	κωδ. 311: 34.800,00	κωδ. 413

## 4.6 Εποχιακές επιχειρήσεις

Οι δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατ' εξαίρεση οι εποχιακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις που εδρεύουν σε νησί που δεν εδρεύει ΔΟΥ καθώς και ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος στην περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές μπορούν να αποστέλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ συστημένη επιστολή στην οποία εσωκλείουν την περιοδική δήλωση. Στην περίπτωση που υπάρχει ποσό για καταβολή επισυνάπτεται ισόποση τραπεζική επιταγή.

## 4.7 Ποιοι δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν Περιοδική Δήλωση

Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδική δήλωση:

- α) Οι υποκείμενοι στο φόρο, που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.
- β) Τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα,
- γ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33 Ν. 1642/86.
- δ) Τα μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα.
- ε) Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή έχουν αναστείλει τις εργασίες τους για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους, εφόσον έχουν υποβάλει σχετική δήλωση μεταβολής - μετάταξης (περίπτωση β' παρ. 1 άρθρο 29) και έχουν προσκομίσει τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. για ακύρωση.

Εξυπακούεται ότι, οι πιο πάνω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να μην υποβάλλουν πιστωτική ή μηδενική περιοδική δήλωση εφόσον προσκομίσουν για ακύρωση τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. με ταυτόχρονη υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών μετάταξης, η υποβολή της οποίας μπορεί να γίνει μετά την παρέλευση έτους από τη θέση της επιχείρησης σε αδράνεια ή την αναστολή των εργασιών της.

Εξαιρετικά όμως, τα πιο πάνω πρόσωπα μπορεί να υποβάλλουν έκτακτη περιοδική δήλωση, μόνο στις περιπτώσεις που τύχει να καταστούν υπόχρεα σε φόρο, όπως:

- στην περίπτωση που ενεργούν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών, όταν δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου (περ. ε' παρ. 4 άρθρου 29 Ν. 1642/86) και σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός αντιπρόσωπος. Έκτακτη

περιοδική δήλωση υποβάλλουν ακόμη τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, στην περίπτωση που πραγματοποιούν παραλαβή αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από υποκείμενο εγκατεστημένο εκτός Ελλάδος ο οποίος έπρεπε να έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο του στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτ. δ' της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 1642/86 και την αριθμ. 1105799/1797/8881/ΠΟΛ. 1214/1994 Α.Υ.Ο.,

➤ στην περίπτωση που καθίστανται υποκείμενοι λόγω περιστασιακής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο κράτος-μέλος,

➤

➤ στην περίπτωση άλλης αιτίας (βλέπε οδηγίες συμπλήρωσης κωδ. 12). Ειδικά τα πρόσωπα των πιο πάνω περιπτώσεων α', β' και γ' καθίστανται υπόχρεοι υποβολής έκτακτης περιοδικής δήλωσης στην περίπτωση διενέργειας φορολογητέων, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Στην προηγούμενη περίπτωση η περιοδική δήλωση, υποβάλλεται στον επόμενο μήνα από αυτόν που διενεργήθηκαν οι συναλλαγές αυτές και μέχρι τις 15 του μήνα αυτού ή την επόμενη εργάσιμη ημέρα, αν η 15η είναι αργία.

#### **4.8. Συνέπειες μη υποβολής Περιοδικής Δήλωσης**

Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 1 του Ν. 1642/1986, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1.1.96:

**1.** Η εκπρόθεσμη, ανακριβής ή μη υποβολή περιοδικής δήλωσης χωρίς φόρο για καταβολή, δηλαδή πιστωτικής ή μηδενικής ή χρεωστικής μέχρι 3€. συνεπάγεται πρόστιμο από 58,69€ έως 1.174€, που κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς περιορίζεται στο μισό (1/2)

**2.** Η εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης με ποσό για καταβολή συνεπάγεται πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) 1.5% για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47, ενώ δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 48.

**α)** Τρόπος υπολογισμού του εκπροθέσμου για την επιβολή του προσθέτου φόρου. Ως πρώτος μήνας εκπρόθεσμης υποβολής θεωρείται η επομένη της προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου ή αν η ημερομηνία αυτή είναι μη εργάσιμη μέχρι την προγενέστερη εργάσιμη ημέρα. Ως δεύτερος μήνας εκπρόθεσμης υποβολής θεωρείται η 21η του



μεθεπόμενου της φορολογικής περιόδου μήνα μέχρι την 20η του τρίτου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου ή η προηγούμενη εργάσιμη κ.ο.κ. Σε περίπτωση οριστικής παύσης εργασιών που δεν συμπίπτει με τέλος φορολογικής περιόδου εμπρόθεσμη είναι η υποβολή μέσα σε 20 ημέρες από την ημερομηνία οριστικής παύσης ή η επόμενη εργάσιμη ημέρα. Για τον υπολογισμό του εκπρόθεσμου (προσαύξηση 5%) λαμβάνεται η 21η ημέρα της ημερομηνίας διακοπής συν ένας μήνας (ή η προηγούμενη εργάσιμη) κ.ο.κ. Σημειώνεται ότι ως ημερομηνία οριστικής παύσης θεωρείται η ημέρα της διακοπής εργασιών που αναφέρεται στη σχετική δήλωση διακοπής των εργασιών της επιχείρησης.

**β)** Τρόπος υπολογισμού του εκπρόθεσμου για την επιβολή των ποινικών κυρώσεων. Για τον υπολογισμό του εκπροθέσμου για την επιβολή των ποινικών κυρώσεων οι 30 ημέρες υπολογίζονται από τη σταδιακή προθεσμία υποβολής ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του υπόχρεου και όχι από την 20η ημέρα που λήγει η προθεσμία υποβολής των περιοδικών δηλώσεων.

## ΦΠΑ

Αντικείμενο	Εκπρόθεσμη δήλωσης φόρος	Ανακριβής Δήλωση - φόρος	Μη υποβολή δήλωσης - φόρος	Σχετικές διατάξεις
• ΦΠΑ χρεωστική Περιοδική Δήλωση	1,5% ανά μήνα και μέχρι 100%	3% ανά μήνα και μέχρι 200%	3,5% ανά μήνα και μέχρι 200%	<i>άρθρα 1,2 του νόμου 2523/1997 (άρθρο 24 νόμου 3296/2004)</i>
		<b>Σε περίπτωση συμβιβασμού</b> Περιορίζεται στα 3/5		
• ΦΠΑ χρεωστική Εκκαθαριστική Δήλωση	1,5% ανά μήνα και μέχρι 100%	3% ανά μήνα και μέχρι 200%	3,5% ανά μήνα και μέχρι 200%	
		<b>Σε περίπτωση συμβιβασμού</b> Περιορίζεται στα 3/5		
	<b>Εκπρόθεσμη</b>		<b>Μη υποβολή</b>	
• ΦΠΑ Πιστωτική Περιοδική Δήλωση	Από 117- 1170 ευρώ		Από 117- 1170 ευρώ	
	[Περιορίζεται στο 1/3] σε περίπτωση συμβιβασμού		[Περιορίζεται στο 1/3] σε περίπτωση συμβιβασμού	
• ΦΠΑ πιστωτική -	Από 117- 1170 ευρώ		Από 117- 1170 ευρώ	

μηδενική Εκκαθαριστική Δήλωση	[Περιορίζεται στο 1/3] σε περίπτωση συμβιβασμού	[Περιορίζεται στο 1/3] σε περίπτωση συμβιβασμού
-------------------------------------	--	--

**Σημ.** Σύμφωνα με το άρθρο 4 του νόμου 3610/2007, ο φορολογούμενος, εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997. Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από της επίδοσης στον φορολογούμενο επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βούλγαρη Ε, Γενική Λογιστική, εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, 1997

Γεωργακοπούλου Θ. - Πάσχου Π., Εισαγωγή στη φορολογία, εκδ. Μπένου, Αθήνα, 1998

Γιαννακούρης Παναγιώτης, Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, 1η εκδ. Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα, 2005

Καραγιάννης Δ., Φ.Π.Α. Δηλώσεις στην πράξη, 10η εκδ. - έκδοση ιδίου, Θεσσαλονίκη, 2002

Κίτσος Σ., Κώδικας Φ.Π.Α., εκδ. Φορολογιστική Δ. Τσίλια

Πάσχος Παναγιώτης, Φορολογία: Πρακτικές εφαρμογές και κωδικοποίησης εισοδήματος ΦΠΑ περιουσίας, Κ.Β.Ι. και ποινολογίου, 1η εκδ., Αθήνα, 2003

Πλουμάκης Α. - Τάτση Β., Ο Φ.Π.Α. μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόλων, εκδ. Βιβλιοδετική Α.Ε.

Ρέππας Παναγιώτης, Ο Φόρος Προστιθέμενης αξίας: Το αντικείμενο και το υποκείμενο του ΦΠΑ επί των πραγματοποιούμενων στην Ελλάδα συναλλαγών, 1η εκδ. Πάμισος, 2001

Σακέλλη Ι. Εμμανουήλ, Ο «Πανδέκτης» του λογιστή, Τόμος Γ', Εκδόσεις Βρύκουσ

Φλώρος Αριστείδης, Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α., 1η έκδοση, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, 2003

Φλώρος Αριστείδης, Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του Φ.Π.Α., 2η έκδοση, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, 2005

[www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

Χρήστου Ν. Τότση, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 1<sup>η</sup> έκδοση, Εκδ. Πάμισος, 2008

PJL Labor & Tax Advisors Παλαιολόγος Ι. Λιάζος

