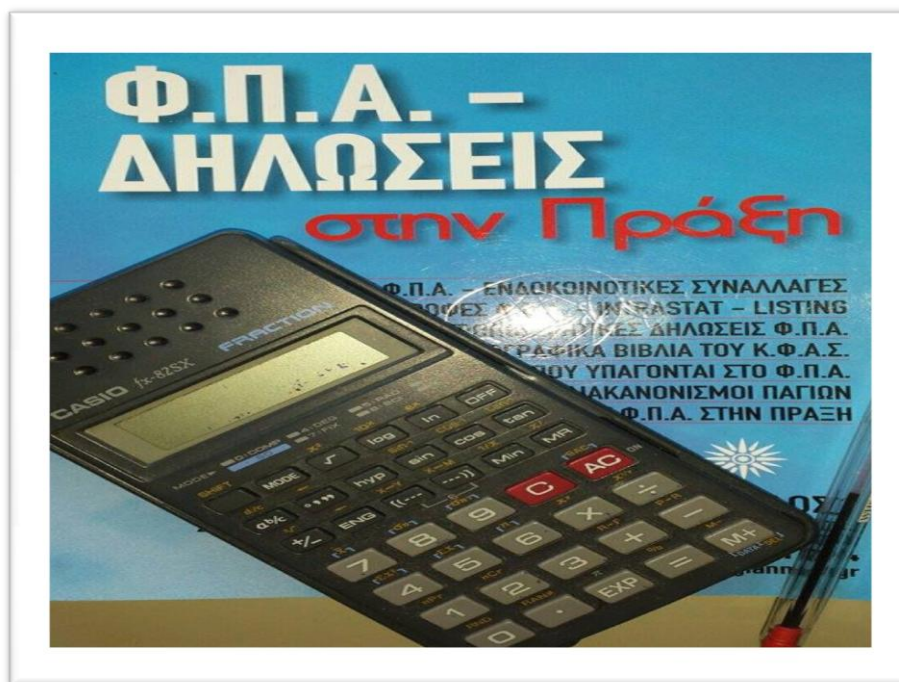




Φόρος Προστιθέμενης Αξίας  
ΗΡΑΚΛΕΙΟ 23/01/2015

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



ΘΕΜΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Value Added Tax)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΕΣ: ΘΕΟΦΙΛΙΔΗ ΜΑΡΙΑ

ΚΑΜΑΡΙΩΤΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ

ΚΑΡΑΜΕΤΑ ΑΡΤΕΜΙΣΑ

ΠΡΟΚΟ ΠΕΛΑΓΙΑ

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνηση αυτής της εργασίας, παρέχοντας μας πρακτική ή και πνευματική υποστήριξη.

Αρχικά λοιπόν να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή της εργασίας μου, κύριο Καραμπίνη Νικόλαο, για την στήριξη της προσπάθειάς μας, παρά τις όποιες δυσκολίες, την αμεσότητα και την ευστοχία των συμβουλών του καθώς και για την παρότρυνση του να αναλάβουμε μια εργασία στην συγκεκριμένη θεματολογία, που θεωρούμε ότι θα μας βοηθήσει απόλυτα στην μετέπειτα πορεία μας στον κλάδο. Επίσης να τον ευχαριστήσουμε που με τη συνεχή παρακολούθηση της πορείας και της εξέλιξης της εργασίας μας, συνέβαλε σημαντικά στην ολοκλήρωση και παρουσίαση της.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και τις οικογένειές μας, χωρίς την βοήθεια, την κατανόηση και την ψυχολογική στήριξη τους, η προσπάθειά μας θα ήταν πολύ πιο δύσκολη.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	5
ABSTRACT .....	6
ΜΕΡΟΣ Α.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	11
Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	11
2.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	11
2.2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ .....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	15
ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ .....	15
3.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	15
3.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	16
ΜΕΡΟΣ Β.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	19
ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ .....	19
4.1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ .....	19
4.2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Φ.Π.Α.....	21
4.3. ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.....	34
4.4. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α. ....	43
4.4. ΤΙ ΙΣΧΥΕΙ ΓΙΑ ΤΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ .....	79
4.5. ΤΙ ΙΣΧΥΕΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	86
Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ .....	86
5.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ .....	86
5.2. Η ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	87
5.3. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ .....	89
5.4. ΓΙΑΤΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΙΝΑΙ ΜΕΓΑΛΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ .....	93
5.5. ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	97
5.6. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	98
5.7. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ .....	100
5.8. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	102

5.9.	ΑΙΤΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ .....	103
5.10.	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ .....	105
5.10.1.	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΣΚΟΥΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ .....	105
5.10.2.	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ .....	106
5.11.	ΝΕΑ ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ .....	106
5.1.2	ΟΙ ΩΦΕΛΟΥΜΕΝΟΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ .....	107
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	.....	108
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ	.....	108
6.1.	Η ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΠΟΙΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	108
6.1.1.	ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.....	108
6.1.2.	ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ Φ.Π.Α. ....	109
6.1.3.	ΕΙΚΟΝΙΚΑ - ΠΛΑΣΤΑ – ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ .....	109
6.2.	ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ .....	109
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	.....	113
ΤΙ ΙΣΧΥΕΙ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ.	.....	113
7.1.	ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ. ....	113
7.2.	ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ. ....	115
7.3.	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ. ΑΠΟ ΤΗΝ 1/1/2014.....	119
7.4.	ΣΧΟΛΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΨΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ. ....	121
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	.....	127
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	.....	129
ΒΙΒΛΙΑ	.....	129
ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ	.....	131

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποτέλεσε το αντικείμενο μελέτης μας εδώ και ένα αρκετά μεγάλο διάστημα και θεωρούμε ότι λόγω της σπουδαιότητας του θέματος θα αποτελέσει ένα πολύ σημαντικό εφαλτήριο για την μετέπειτα πορεία μας.

Πιο συγκεκριμένα στην εργασία αυτή αναλύεται το περιεχόμενο του Φ.Π.Α.. Η μελέτη ξεκινά με την ανάλυση του φορολογικού συστήματος, καθώς και των εννοιών του φόρου αλλά και των υποκειμένων των φόρων στην Ελληνική πραγματικότητα. Όσον αφορά τον Φ.Π.Α., είναι ο λεγόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε από το "Παράγωγο Δίκαιο" του Κοινοτικού Δικαίου στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παρόμοιος όμως φόρος υφίσταται και σε περίπου 30 κράτη εκτός Κοινότητας σε διάφορες ηπείρους. Εμείς εξετάζουμε εδώ τις συνθήκες που επέφερε στην χώρα μας.

Έτσι εφόσον στο τρίτο κεφάλαιο κάνουμε μια ανάλυση των ιστορικών δεδομένων που διέπουν τον Φ.Π.Α. τόσο σε Ευρωπαϊκό επίπεδο όσο και στην Ελλάδα, θα προχωρήσουμε στο τέταρτο κεφάλαιο όπου και θα αναλύσουμε όλα τα δεδομένα που σχετίζονται με την εφαρμογή του φόρου. Εν συντομία μπορούμε να αναφέρουμε ότι θα αναλυθούν οι μέθοδοι υπολογισμού του Φ.Π.Α., οι εκπτώσεις και οι επιστροφές, ενώ θα αναφερθούμε και στα ειδικά καθεστώτα και στις γενικές και ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Στο επόμενο δύο κεφάλαια, δηλαδή το πέμπτο και το έκτο κεφάλαιο, θα ασχοληθούμε με το φαινόμενο της φοροδιαφυγής που μαστίζει την χώρα μας εδώ και πολλά χρόνια. Θα αναφερθούμε στα αίτια αλλά και στις συνέπειες τις φοροδιαφυγής καθώς και στις μεθόδους με τις οποίες μπορεί να πραγματοποιηθεί και να εμφανιστεί φοροδιαφυγή. Τέλος, στο κεφάλαιο 7 θα κάνουμε μια σύντομη παρουσίαση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, που έχει άμεση προέκταση και στον Φ.Π.Α. αφού νομοθετεί τον τρόπο με τον οποίο εκδίδονται τιμολόγια αλλά και γενικότερα αποδείξεις από τις επιχειρήσεις προς τρίτους.

Ευελπιστούμε η πτυχιακή εργασία μας να αποτελέσει ένα χρήσιμο εγχειρίδιο στα χέρια του κάθε μελετητή της φορολογίας και των διαφόρων φορολογικών κωδίκων.

## **ABSTRACT**

This thesis has been the subject of our study for quite a long time and we think that because of the importance of the subject, it will be a very important springboard for our future course.

Specifically in this work we analyze the content of VAT. The study begins with an analysis of the tax system and the tax concepts and the underlying tax in Greek reality. With regard to VAT, which is the so-called Value Added Tax, it is an indirect tax imposed by the "secondary legislation" of Community law in EU Member States. But such a tax exists in about 30 countries outside the Community in various continents. Here we examine the conditions in our country.

While in the third chapter we make an analysis of historical data concerning the VAT both at European level and in Greece, we will move to the fourth chapter where we will analyze all the data associated with the application of the tax. In short we can say that we will analyze the methods of calculation of VAT, discounts and rebates, and will mention the special schemes and the general and specific application of VAT.

In the next two chapters, namely the fifth and the sixth chapter, we deal with the phenomenon of fraud that plagues our country for many years. We will refer to the causes and the consequences of tax evasion and the method by which tax evasion can be carried and displayed. Finally, in Chapter 7 we will make a brief presentation of the Tax Imaging Exchange Code, which has a direct extension in VAT since legislating the way invoices and general evidence from business to third parties.

We hope our dissertation can be a useful guide in the hands of every scholar of taxation and various tax codes.

## ΜΕΡΟΣ Α

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

#### ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Κατά τα τελευταία έτη που διανύει η Ελλάδα, βρισκόμαστε εν μέσω οικονομικής κρίσης. Η οικονομική κρίση στην οποία αναφερόμαστε, κατέστησε την Ελλάδα σε ύφεση, η οποία διαρκώς οξύνεται. Γενικά οι αποκαλύψεις που έγιναν κατά το 2010 σχετικά με το δημοσιονομικό έλλειμμα της χώρας, κατέστησαν το δημόσιο χρέος της Ελλάδας πολύ μεγαλύτερο από αυτό που θα μπορούσε να αντέξει. Το δημόσιο χρέος δηλαδή, ήταν μη βιώσιμο, ενώ η κυβέρνηση της Ελλάδας δεν μπορούσε να δανειστεί παρά μόνο με πολύ υψηλά και παράλογα επιτόκια, για να καλύψει το δημοσιονομικό έλλειμμα και να αναχρηματοδοτηθεί το χρέος (Δίκαιος, 2006).

Λόγω των προαναφερθέντων, προέκυψε ένας τεράστιος κίνδυνος να χρεοκοπήσει το κράτος αλλά και να περάσει σε καθεστώς χρεοκοπίας και στάσης πληρωμών του Ελληνικού Δημοσίου. Η κυβέρνηση έκανε προσπάθειες για ανάκτηση της αξιοπιστίας της χώρας, όσον αφορά τις διεθνείς αγορές. Επίσης, επιχείρησε να μειώσει τα επιτόκια, λαμβάνοντας μέτρα για μείωση των δαπανών που δεν κατάφεραν να αναστρέψουν την αρνητική πορεία των οικονομικών για την χώρα μας (Μητρόπουλος & Κουνάδης, 2001).

Έτσι λοιπόν, η Ελλάδα συνέχισε καταφεύγοντας στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο για βοήθεια, θεσμού που στηρίζεται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. Συγκροτήθηκε ο μηχανισμός βοήθειας για την Ελλάδα, που χρηματοδότησε τον μηχανισμό στήριξης για την χώρα μας. Φυσικά, όλα αυτά έγιναν υπό όρους, καθώς η Ελλάδα θα έπρεπε να προχωρήσει στην λήψη μέτρων για την δημοσιονομική προσαρμογή και την δημοσιονομική εξυγίανση. Η αρχή έγινε με τα πρώτα μέτρα που έγιναν γνωστά στις 2 Μαΐου του 2010 (Τότσης, 2009).

Φυσικά, όπως αντιλαμβάνεται κανείς, κατά το επόμενο διάστημα που διήρκεσε συνολικά ένα έτος ξεκινώντας από τον Ιούνιο του 2011 η ελληνική κυβέρνηση

κατέφυγε σε νέα μέτρα λιτότητας, που στόχευε στην σταδιακή μείωση του δημοσίου χρέους, σε επίπεδα τέτοια ώστε να ξαναγίνει βιώσιμο. Παρόλα αυτά, η οικονομία της χώρα εξακολουθούσε να βρίσκεται σε καθεστώς δημοσιονομικής κρίσης, αν και ψήφισε το μεσοπρόθεσμο πρόγραμμα που περιελάμβανε τα μέτρα τα οποία αναφέραμε ήδη παραπάνω. Το σίγουρο είναι, πως και οι αλλαγές που αφορούν την άμεση φορολογία, την φορολόγηση δηλαδή των φυσικών προσώπων ως προς το εισόδημα τους, αποτέλεσαν τμήμα των μέτρων λιτότητας που αναγκάστηκε να λάβει η ελληνική κυβέρνηση (Καστρινός, 2008).

Οι φορολογικοί νόμοι στο Ελληνικό Κράτος, άρχισαν να κάνουν την εμφάνιση τους από την απελευθέρωση του μέχρι και το 1919 και είχαν άμεσες επιρροές από άλλα κραταιά Ευρωπαϊκά Κράτη. Αναφορικά οι νόμοι αυτοί θα λέγαμε ότι ήταν:

- Ο νόμος ΧΚ/1877 «φόρος επί στοιχείων καθαρού εισοδήματος».
- Ο νόμος ΓΤ3Γ [3393], ο οποίος εισήγαγε έναν προοδευτικό φόρο στα ετήσια καθαρά εισοδήματα προσώπων με μεγάλη φοροδοτική ικανότητα.
- Άλλοι νόμοι, όπως ο φόρος επί του εισοδήματος, υπολογιζόμενος με βάση το μίσθωμα κατοικίας του φορολογούμενου κ.λπ.(Φινοκαλιώτης, 2001, Δανελάτος, 2000).

Στην πορεία και ξεκινώντας από το 1919, ξεκινά στην Ελλάδα να ισχύει ο νόμος 1640/3.3.1919 «περί κώδικος φορολογίας των καθαρών προσόδων», ο οποίος και αποτέλεσε την πρώτη σημαντική προσπάθεια θέσπισης ενός οργανωμένου φορολογικού συστήματος. Είχε δε διάρκεια περίπου 36 χρόνια, καθώς παρέμεινε αναλλοίωτος μέχρι το 1955. Ας αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι, με την συγκεκριμένη νομοθεσία υπέβαλλε κανείς συγκεκριμένες και ξεχωριστές δηλώσεις για κάθε πηγή εισοδήματος, με αποτέλεσμα κάποιος που είχε δύο διαφορετικές ή και παραπάνω πηγές εσόδων να έπρεπε να κάνει δύο φορολογικές δηλώσεις. Συνεπώς, ο νόμος έγινε γνωστός και ως «αναλυτική φορολογία εισοδήματος» (Τσιατούρας, 2013).



Προχωρώντας στην ιστορία και μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, οι νομοθέτες σκέφτηκαν την εναλλαγή από το συγκεκριμένο σύστημα της αναλυτικής φορολογίας εισοδήματος, που ήδη είχε αρχίσει να παρακμάζει, σε ένα νέο ενιαίο σύστημα φορολογίας εισοδήματος. Το διάταγμα αυτό (νομοσχέδιο 3323/55) έγινε οριστικό περίπου το 1955 και σύμφωνα με αυτό θα έπρεπε να επιβάλλεται ενιαίος φόρος, έπειτα από τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος στο σύνολό του, για κάθε φυσικό πρόσωπο, ασχέτως από την πηγή του (Τσιατούρας, 2013).

Έχοντας εφαρμοστεί ο νόμος που αφορούσε τα φυσικά πρόσωπα, στην πορεία κατά το 1958 έγινε οριστικό και θεσπίστηκε το Στη συνέχεια ο νομοθέτης προετοίμαζε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και το 1958 οριστικοποιήθηκε το νομοσχέδιο 3843/58 που αφορούσε την φορολογία του εισοδήματος και για τα νομικά πρόσωπα. Τα δύο αυτά νομοσχέδια, επιδέχθηκαν αρκετές τροποποιήσεις, μιας και ίσχυσαν μέχρι και το 1989, για να βελτιωθούν καταστάσεις και να γίνεται το σύστημα ολοένα και καλύτερο και πιο ολοκληρωμένο και να καλύπτει όλο και πιο πολλές περιπτώσεις των φορολογουμένων (Τσιατούρας, 2013, Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2009).

Στην συνέχεια, το 1989 – οπότε και έπαψε η ισχύς των δύο προηγούμενων νομοσχεδίων – αυτά κωδικοποιήθηκαν στον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.). Η κωδικοποίηση αυτή έγινε με προεδρικό διάταγμα, υπ' αριθμόν 129/89 και περιλάμβανε σύνολο 104 άρθρα. Στο συγκεκριμένο νομοθέτημα τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα άρθρα 86-104 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Στην πορεία και με περεταίρω αλλαγές, θεσπίστηκε νέα κωδικοποίηση, με τον νόμο 2238/94. Σύμφωνα με τον προαναφερθέντα νόμο τα πρώτα 97 άρθρα αφορούσαν την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ τα άρθρα 98-118 αφορούσαν την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (Καραφάς, 2013, Καβαλάκης, 2008).

Ο φορολογικός νόμος 2238/94 (ΦΕΚ 151 Α'/16.9.2002) (Καραφάς, 2013) κυρώθηκε ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Δεν επήλθαν σπουδαίες αλλαγές, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που δέχθηκε το νομοθέτημα μέχρι και την 31.12.2013. Θα λέγαμε δηλαδή, ότι εννοιολογικά και

πρακτικά ο «σκελετός» της νομοθεσίας περί φορολόγησης φυσικών και νομικών προσώπων σε γενικές γραμμές παρέμεινε ίδιος (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Όπως θα δούμε και στα κεφάλαια που αναλύονται παρακάτω, το ιστορικό των νομοθετικών αλλαγών σχετικά με την φορολογία των εισοδημάτων, ολοκληρώνεται με την θέσπιση του νόμου 4172/2013, στον οποίο απλοποιούνται κατά πολύ τα δεδομένα και γίνονται περισσότερα αυτοματοποιημένα και σεβόμενα τη σύγχρονη εποχή, τις ανάγκες των πολιτών αλλά και συμβαδίζοντας με τις συνθήκες της εθνικής οικονομίας, που επιτάσσουν την λήψη από την κυβέρνηση συγκεκριμένων μέτρων. Ο νέος νόμος περιλαμβάνει πολύ λιγότερα άρθρα για κάθε κατηγορία φορολογουμένων και επομένως συμπεραίνουμε ότι μπορεί κανείς πολύ πιο εύκολα να κατανοήσει το περιεχόμενο του νόμου, να συμβαδίσει με αυτό, ενώ και οι ίδιοι οι οικονομικοί σύμβουλοι και οι λογιστές, μπορούν να τον μελετήσουν πολύ πιο εύκολα και να παρέχουν καλύτερες συμβουλές στους πολίτες με τους οποίους συνεργάζονται (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

#### 2.1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος επιβαρύνει την συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών.

Σε κάθε στάδιο, που σημαίνει σε κάθε συναλλαγή μεταβίβασης του αγαθού, αποδίδεται στο δημόσιο από τον πωλητή, η διαφορά του φόρου, ανάμεσα στο φόρο που αυτός πλήρωσε στον προηγούμενο πωλητή όταν αγόρασε από αυτόν και στο φόρο που αναλογεί στο έσοδο που αυτός πραγματοποιεί τώρα που πουλάει. Ο καθένας δηλαδή που πουλάει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες εισπράττει ολόκληρο το φόρο που αναλογεί στην αξία που πουλάει (έσοδα), αφαιρεί το φόρο που είχε πληρώσει στην αξία που αυτός αγόρασε (έξοδα) και αποδίδει στο δημόσιο το φόρο που αναλογεί στη διαφορά ανάμεσα στις δυο αυτές αξίες. Το φόρο δηλαδή που αναλογεί πάνω στην αξία που αυτός πρόσθεσε. Για αυτό ο φόρος αυτός ονομάστηκε και φόρος προστιθέμενης αξίας. Επειδή υπολογίζεται και βαρύνει την αξία που προσθέτει ο καθένας που είτε κατασκεύασε, είτε αγόρασε, και στη συνέχεια πουλάει ένα πράγμα ή μια υπηρεσία (Τότσης, 2013).

Από την ανάλυση της διαδικασίας αυτής, αποκαλύπτεται ότι το συνολικό φόρο πληρώνει τελικά, ο τελικός καταναλωτής. Είναι ο μόνος που αγοράζοντας πληρώνει το φόρο πάνω στο σύνολο της αξίας που αγόρασε και δεν θα τον αφαιρέσει από πουθενά, επειδή αυτός, το πράγμα ή την υπηρεσία που αγόρασε, δεν πρόκειται να τα πουλήσει, αλλά να τα καταναλώσει (Τράπεζα της Ελλάδας, 2011).

## 2.2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου τρεις είναι οι γενικές κατηγορίες οικονομικών πράξεων που καλύπτουν το πεδίο εφαρμογής και αποτελούν το αντικείμενο επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Οι πράξεις αυτές είναι οι εξής (Παπαδέας, 2008):

α. Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας (στην ελληνική επικράτεια) από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή.

β. Εισαγωγή στο εσωτερικό της χώρας αγαθών από την αλλοδαπή. Ο Φ.Π.Α επιβάλλεται σε δύο κατηγορίες πράξεων που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας δηλαδή στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, καθώς και σε μία άλλη κατηγορία πράξεων που αναφέρεται στην εισαγωγή αγαθών από την αλλοδαπή.

γ. Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δηλαδή οι εισαγωγές από τα κράτη-μέλη της κοινότητας. Ειδικά οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπάγονται στο Φ.Π.Α. ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εισαγωγέα. Έτσι και ο Έλληνας ιδιώτης που αγοράζει από πωλητή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος, έχει την υποχρέωση καταβολής του Φ.Π.Α..

δ. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, δηλαδή τσιγάρα, ποτά, πετρελαιοειδή.

Εξαίρεση περιοχής Αγίου Όρους. Με το άρθρο 1 παράγραφο 2 του νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις του Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζονται στην περιοχή του Αγίου Όρους. Η περιοχή αυτή είναι κατοχυρωμένη με το άρθρο 105 του συντάγματος 1975. Έτσι η περιοχή του Αγίου Όρους θεωρείται ως ιδιόρρυθμο φορολογικό έδαφος της χώρας και τίθεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.. Από το ιδιόμορφο καθεστώς του Αγίου Όρους προκύπτει ότι (Σταματόπουλος, 2010):

- Οι πράξεις που ενεργούνται στην πράξη του Αγίου Όρους δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α..
- Οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται από τη λοιπή χώρα προς την περιοχή του Αγίου Όρους δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α..
- Οι παραδόσεις αγαθών από την περιοχή του Αγίου Όρους προς τη λοιπή χώρα υπάγονται στο Φ.Π.Α..

Στο φόρο υπόκεινται (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013):

- κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων εφόσον ασκεί με τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται σε άλλο κράτος μέλος.
- κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωση του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..
- η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς

εξάρτησης όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2009).

#### Δημόσιο-Δήμοι-Κοινότητες

Το δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες, τα Νομικά πρόσωπα και οι λοιποί Οργανισμοί Δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες που ασκούν ως Δημόσιες Αρχές ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Όταν όμως αγοράζουν αγαθά ή δέχονται υπηρεσίες, επιβαρύνονται με φόρο όπως οποιοσδήποτε ιδιώτης. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Για τις άλλες όμως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν τα πρόσωπα αυτά δηλαδή για αυτές που γίνονται πέραν από εκπλήρωση της αποστολής τους θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

#### 3.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Η πιο σημαντική φορολογική μεταβολή που έγινε τα τελευταία χρόνια σε πολλές χώρες της Δυτικής Ευρώπης όπως και σε ορισμένες υποανάπτυκτες χώρες της Αφρικής και της Λατινικής Αμερικής είναι η κατάργηση σωρευτικών φόρων δαπάνης και η αντικατάστασή τους από ένα νέο φόρο γνωστό ως Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Τα κράτη-μέλη τα οποία υπέγραψαν στις 25 Μαρτίου 1957 στη Ρώμη την ιδρυτική πράξη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας προέβλεψαν και την εναρμόνιση της φορολογικής τους νομοθεσίας ειδικότερα στον τομέα της έμμεσης φορολογίας η οποία συμβάλλει στη δημιουργία ίσων όρων ανταγωνισμού και στην ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών στον ευρύτερο χώρο (Παπαδέας, 2013).

Προηγήθηκε στην καθιέρωση του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας η Γαλλία και ακολούθησαν και τα άλλα μέλη της Ευρωπαϊκής ένωσης. Η αρχή της φορολογικής εναρμόνισης έγινε αποδεκτή και από τα τρία νέα κράτη-μέλη δηλαδή το Ηνωμένο Βασίλειο, την Ιρλανδία και τη Δανία, τα οποία εντάχθηκαν στην κοινότητα το 1973, από την Ελλάδα η οποία ως δέκατο μέλος προσχώρησε στην Κοινότητα το 1979, καθώς και από την Ισπανία και την Πορτογαλία οι οποίες ως ενδέκατο και δωδέκατο μέλος αντίστοιχα προσχώρησαν στην Κοινότητα το 1985 (Δανελάτος, 2000).

Ο φόρος αυτός υιοθετήθηκε και από άλλες χώρες οι οποίες δεν είναι μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπως η Αυστρία, Σουηδία, Νορβηγία γιατί παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα σε σχέση με άλλες μορφές φορολογίας.

Αρχικά το 1957 διορίζεται από την Κομισιόν (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) μια ειδική επιτροπή με πρόεδρο τον καθηγητή Neumark για να μελετήσουν την εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών-μελών η οποία προβλέπεται από τη Συνθήκη της Ρώμης. Μετά από μελέτη του θέματος και σε συνδυασμό με τη

φορολογική κατάσταση στα κράτη-μέλη η επιτροπή Neumark υπέβαλε στην εκτελεστική επιτροπή εκθέσεις που δημοσιεύτηκαν το 1962 και με τις οποίες εισηγούνταν την κατάργηση όλων των γενικών φόρων κατανάλωσης και την αντικατάστασή τους από ένα κοινό σύστημα φόρου, του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Πομόνης, 2009). Το σύστημα αυτό συγκέντρωσε όλα τα βασικά χαρακτηριστικά για να αποφευχθούν τα μειονεκτήματα των σωρευτικών φόρων και μακροχρόνια θα πραγματοποιούνταν η κατάργηση των φορολογικών συνόρων (Πετράκης, 2011).

### **3.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Ο νέος νόμος περί Φ.Π.Α. αποτελεί σταθμό στο φορολογικό σύστημα της χώρας μας. Αποτελεί τη μεγαλύτερη φορολογική μεταρρύθμιση με σημαντικές επιπτώσεις στον οικονομικό και κοινωνικό τομέα. Ενοποιεί σε ένα νομοθέτημα μια σειρά άλλων φόρων καταναλώσεως και έτσι απλουστεύει σημαντικά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (Καραφάς, 2013).

Ο Φ.Π.Α. εισήχθη στην Ελλάδα με το νόμο 1642/86(Φ.Ε.Κ 125/21-8-86) προβλέπεται από την Ε.Ο.Κ έπειτα από την έκτη κοινοτική συμφωνία (Ε.Κ.Ο) της συνθήκης της Ρώμης. Σκοπός του Φ.Π.Α. είναι η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων μέσα στην κοινότητα (Παπαδέας, 2008).

Στην Ελλάδα ο Φ.Π.Α. καθιερώθηκε στο ρεβεγιόν της 1ης Ιανουαρίου του 1987, ύστερα από απόφαση του τότε υπουργού Οικονομικών Δημήτρη Τσοβόλα (νόμος 1642 της 21ης Αυγούστου 1986) με τρίχρονη καθυστέρηση επρόκειτο να τεθεί σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 1984, όμως η Ελλάδα ζήτησε αναστολή τριετής αυτή αναστολή της εφαρμογής του Φ.Π.Α. για την Ελλάδα επιτεύχθηκε με το αιτιολογικό ότι ο Φ.Π.Α. προβλέπει ίση φορολογική μεταχείριση στα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα, η οποία θα έχει σαν αποτέλεσμα η λιγότερο ανεπτυγμένη οικονομία της Ελλάδας να μην μπορέσει να προστατεύσει φορολογικά ορισμένα εγχώρια προϊόντα. Τότε ο συντελεστής του Φ.Π.Α. ήταν 6% για είδη λαϊκής κατανάλωσης,



16% για υπηρεσίες και 36% για είδη πολυτελείας. Για ένα μικρό χρονικό διάστημα η εφαρμογή του προκάλεσε αρρυθμία στην αγορά. Οι πρώτοι που πλήρωσαν τον φόρο, ήταν οι πελάτες των κέντρων διασκέδασης όπου γιόρτασαν το πρωτοχρονιάτικο ρεβεγιόν, πληρώνοντας μάλιστα το διπλάσιο (36%), λόγω της διπλάσιας τιμής που είχε καθιερωθεί στα κέντρα διασκέδασης κατά την εορταστική περίοδο (Μέντης, 2003).

Με την καθιέρωση του νέου αυτού φόρου καταργήθηκαν πολλοί έμμεσοι φόροι, που μέχρι τότε καθιστούσαν το φορολογικό σύστημα πολύπλοκο και πολυδαίδαλο και αντικαταστήθηκαν με το φόρο αυτό, που ήταν απλός, σύγχρονος και ολοκληρωμένος (Δίκαιος, 2006).

Οι κυριότεροι φόροι που καταργήθηκαν, ήταν ο Φ.Κ.Ε., εκτός από τα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, τα τέλη χαρτοσήμου στις εμπορικές συναλλαγές, εκτός από τα μισθώματα και τα ασφάλιστρα, οι φόροι δημόσιων θεαμάτων(Α.Ν.503/37)η φορολογία των κέντρων διασκέδασης (ν.162/51), ο φόρος πολυτελείας (Α.Ν. 1901/39) και άλλοι φόροι μικρότερης σημασίας, οι οποίοι αναγράφονται στο άρθρο 37 του νέου αυτού νόμου (Κορομηλάς, 2012).

Σύμφωνα με τον εμπνευστή του Φ.Π.Α. της Ελλάδας τον τότε Υπουργό Οικονομικών Δημήτρη Τσοβόλα το κλίμα που μεταφέρει και που δημιουργήθηκε στο τέλος της δεκαετίας του 80 στην Ελλάδα με την επιβολή του Φ.Π.Α. ήταν το εξής: Ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μπήκε σε εφαρμογή την Πρωτοχρονιά του 1987 ενώ τότε είχε πέσει η ιταλική κυβέρνηση (Γκίνογλου, 2004). Μέχρι και την παραμονή της Πρωτοχρονιάς, έκανε τότε διαλόγους με όλες της παραγωγικές τάξεις. Ήθελε να είναι οι πάντες ενημερωμένοι. Παράλληλα στην Ιταλία έπεσε η κυβέρνηση όταν εφαρμόστηκε ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, η δε ισχυρή οικονομία της Γερμανίας έκανε δύο χρόνια για να απορροφήσει τους κραδασμούς που προκάλεσε ο φόρος. Όμως στην Ελλάδα η "απορρόφηση" του φόρου ήταν σχετικά ομαλή. Ο ίδιος επεξεργάστηκε τον Φ.Π.Α. λέξη προς λέξη, από το Α μέχρι το Ω (Φλώρος, 2005). Μέχρι τότε όλοι συμφωνούσαν ότι η έμμεση φορολογία ήταν άδικη, αφού υπήρχαν ενιαίοι συντελεστές, όλοι, π.χ., πλήρωναν το ίδιο χαρτόσημο, ο πλούσιος και ο φτωχός. Αυτός έδωσε προοδευτικότητα στην κλίμακα και καθιέρωσε τρεις διαφορετικούς

συντελεστές, για τα είδη λαϊκής κατανάλωσης στο 6%, για τις υπηρεσίες στο 16% και για τα είδη πολυτελείας στο 36% ενώ από τότε μέχρι σήμερα ελάχιστα έχουν αλλάξει (Φινοκαλιώτης, 2001).

Σήμερα ο Φ.Π.Α. ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πιο πρόσφατη αναθεώρησή του) επίσης ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους και των υπαγομένων σ' αυτό (Καστρινός, 2008).

## ΜΕΡΟΣ Β

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

#### ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

##### 4.1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Κάθε πρόσωπο που ασκεί μια οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες, του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες είναι ανάγκη (Επιστημονική Ομάδα ΠΙΜ, 2011):

- Να προσδιορίσει τα έξοδα για τα πράγματα και τις υπηρεσίες που αγόρασε και υπάγονται στο φόρο, προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό πάνω σε αυτό που πλήρωσε φόρο στους προμηθευτές του και να επαληθεύσει ότι ο φόρος που πλήρωσε ήταν ο κανονικός που βάρυνε αυτά τα ποσά. Τα ποσά αυτά προσδιορίζονται από το νόμο με τον όρο «εισροές» και ο φόρος που τα βάρυνε «φόρος εισροών».
- Να προσδιορίσει επίσης, τα έσοδα από τα πράγματα ή τις υπηρεσίες που πούλησε και υπάγονται στο φόρο, προκειμένου να προσδιορίσει τα ποσά πάνω σε αυτά που εισέπραξε φόρο από τους πελάτες του και να επαληθεύσει ότι ο φόρος αυτός ήταν ο κανονικός που έπρεπε να βαρύνει τα έσοδα. Τα έσοδα αυτά προσδιορίζονται από το νόμο με τον όρο «εκροές» και ο φόρος τους, «φόρος εκροών». Στο νόμο αναφέρεται και προσδιορίζεται, μια πράξη που μολονότι δεν είναι συναλλαγή, εντούτοις συγκαταλέγεται στις πράξεις που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου. Πρόκειται για αυτό που ορίζεται από το νόμο ως «αυτοπαράδοση».

- Άρα ο επαγγελματίας που υπόκειται στο φόρο, πρέπει να προσδιορίσει επίσης εκτός από τα ποσά των εισροών και των εκροών και τα ποσά των αυτοπαραδόσεων του φόρου που αναλογεί σε αυτά.

Κάθε φορά δηλαδή που μια επιχείρηση προσθέτει κατά την πώληση ενός αγαθού ή σε μια υπηρεσία επιπλέον αξία, δημιουργεί την υποχρέωση καταβολής φόρου στο δημόσιο. Ο φόρος όμως δεν υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία, επειδή ένας τέτοιος υπολογισμός πρακτικά παρουσιάζει τεράστιες δυσχέρειες και πιθανόν σε ορισμένες περιπτώσεις το μέγεθος της προστιθέμενης αξίας να είναι αρνητικό π.χ. εκποίηση εμπορευμάτων σε τιμές μικρότερες από τις τιμές κτήσης (Τσιατούρας, 2013).

Η εξεύρεση του οφειλόμενου προς το δημόσιο ποσού φόρου, γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και ειδικότερα ανάλογα με την κατηγορία τήρησης λογιστικών βιβλίων του υπόχρεου με την εξής διαδικασία. Η επιχείρηση υπολογίζει το άθροισμα του φόρου με το οποίο επιβάρυνε τους πελάτες της στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, κατά μήνα οι επιτηδευματίες με βιβλία γ' κατηγορίας, και κατά τρίμηνο οι επιτηδευματίες με βιβλία β' κατηγορίας. Ο φόρος προκύπτει από τα παραστατικά έγγραφα που εκδόθηκαν όπως τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, φορτωτικές κ.λ.π., τα οποία νομότυπα έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα από τους υπόχρεους στο φόρο βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. Στη συνέχεια από το άθροισμα των ποσών του φόρου με το οποίο επιβάρυνε τους πελάτες της (φόρος εκροών) η επιχείρηση αφαιρεί το άθροισμα του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει πληρώσει στους προμηθευτές της κατά την αγορά εμπορεύσιμων στοιχείων, παγίων, καθώς και το φόρο που πλήρωσε για τις υπηρεσίες που της παρέχθησαν (φόρος εισροών) όπως προκύπτει από τα βιβλία στο ίδιο χρονικό διάστημα. Έτσι, η καταβολή του φόρου προς το δημόσιο γίνεται τμηματικά από τους υπόχρεους. Έτσι για το φόρο που οφείλεται και πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο υποβάλλεται από την επιχείρηση μια δήλωση όπου δηλώνονται (Καραφάς, 2013):

- Οι εισροές του μήνα και ο φόρος που αναλογεί και πληρώθηκε, πάνω σε αυτές
- Οι εκροές του μήνα και ο φόρος που αναλογεί και εισπράχθηκε, πάνω σε αυτές

- Οι αυτοπαραδόσεις και ο φόρος που αναλογεί σε αυτές.

Με τη δήλωση αυτή, καταβάλλεται και ο φόρος που φαίνεται ότι εισπράχθηκε επιπλέον από αυτόν που πληρώθηκε και που αυτός επιπλέον οφείλεται στο δημόσιο, ενώ αν οι εισροές δηλαδή ο φόρος που εισπράχθηκε με τις πωλήσεις είναι μικρότερος από αυτόν που πληρώθηκε με τις αγορές, τότε η επιχείρηση δεν οφείλει στο δημόσιο αλλά έχει να λάβει τη διαφορά που πλήρωσε παραπάνω (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012).

#### **4.2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ Φ.Π.Α.**

##### **Έκπτωση του Φ.Π.Α.**

**Σε ποιές περιπτώσεις παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αντίστοιχες εισροές (αγορές, δαπάνες κλπ.) (άρθρο 30)**

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν (Σαΐτης, 2011).

Ειδικότερα, η επιχείρηση δικαιούται ν' αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. που εισέπραξε από τις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. πωλήσεις της ή από τις παροχές υπηρεσιών της, ή από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών των παραγρ. 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν. 2859/00, το Φ.Π.Α. που πλήρωσε κατά την αγορά ή κατά την εισαγωγή των αγαθών της και παγίων της, καθώς επίσης και το Φ.Π.Α. των δαπανών της. Αν η επιχείρηση υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας και κατέχει τα

νόμιμα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια κλπ.) που έχουν εκδοθεί μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης, δεν χάνει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α., αν τυχόν δεν τα έχει καταχωρήσει εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία ή αν υποβάλει εκπρόθεσμα τις δηλώσεις του Φ.Π.Α. Αν η επιχείρηση ενεργεί υποκείμενες και μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. περιορίζεται κατ' αναλογία των εσόδων που αντιστοιχούν μόνο στις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. πράξεις της. Πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. είναι π.χ. οι πωλήσεις προϊόντων και εμπορευμάτων που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ πράξεις μη υποκείμενες στο Φ.Π.Α. είναι π.χ. τα έσοδα από εκμετάλλευση ιαματικών πηγών, οι αμοιβές από ασφαλιστικές εργασίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας κλπ. (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013).

Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών γεννάται και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α., τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν καταβάλλεται ουσιαστικά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτές αλλά γίνεται απλά και μόνο μια λογιστική τακτοποίηση του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αυτών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. αυτός (Σταματόπουλος, 2013). Κατά συνέπεια με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους - μέλους, πιστώνεται ο λογαριασμός του Φ.Π.Α. και ταυτόχρονα με την πίστωση γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν. 2859/00 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του Φ.Π.Α. καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης

έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αυτού. Ο Φ.Π.Α. της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή γίνεται επιμερισμός του Φ.Π.Α. που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού Φ. Π.Α. κοινών εισροών. Δηλαδή δεν χρεώνεται ο λογαριασμός Φ.Π.Α. με το Φ.Π.Α. για το οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. ή κατά το μέρος που δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα. Στις περιπτώσεις αυτές ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής δήλωσης. Ειδικά, για τις ευκαιριακές παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/00, που μεταφέρονται ή αποστέλλονται προς άλλο κράτος - μέλος, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης του μεταφορικού μέσου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2859/00 (Κορομηλάς, 2012).

Το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο Φ.Π.Α. για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Επομένως, αν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. εισροών για επενδυτικά αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο Φ.Π.Α. καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την απόκτησή τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα. Στις περιπτώσεις αυτές το δικαίωμα του δημοσίου γεννάται κατά το χρόνο επιστροφής ή έκπτωσης του Φ.Π.Α. αυτού, οπότε θα προκύψουν και διάφοροι πρόσθετοι φόροι των άρθρων 1 και 4 του Ν. 2523/97 (Σταματόπουλος, 2013).

Πολλές φορές παρέχεται στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών και για το μέρος εκείνο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση ορισμένων απαλλασσόμενων από το Φ.Π.Α. πράξεων. Αυτό αποτελεί μια εξαίρεση του γενικού κανόνα και αφορά μόνο τις παρακάτω συγκεκριμένες πράξεις (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012):

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

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

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

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.

Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες (Καραφάς, 2013):



- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

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

στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19.

**Σε ποιες περιπτώσεις δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αντίστοιχες εισροές (αγορές, δαπάνες)**

Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. δεν δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι παρακάτω δαπάνες αγορές (Τσιατούρας, 2013):

**α)** Η αγορά, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική απόκτηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων που αναφέρονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 44 του Ν. 2859/00. Τέτοια προϊόντα είναι τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια, ο καπνός μασήματος κλπ. που αγοράζονται ή εισάγονται από πρατηριούχους, λιανοπωλητές ή από αυτούς που θέλουν να τα κάνουν δώρα σε πελάτες τους κλπ. Για όλα αυτά εκπίπτει

ο Φ.Π.Α. των αγορών από το Φ.Π.Α. των εκροών (πωλήσεων), αλλά προστίθεται στην αντίστοιχη αξία αγορών και αυξάνει το κόστος τους.

**β)** Η αγορά, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική απόκτηση οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά διατέθηκαν για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. Π.χ. η αγορά ή η εισαγωγή και στη συνέχεια η διάθεση οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών (μπύρα, κρασί, λικέρ, ουίσκι, τζιν, βότκα κλπ. ή οποιουδήποτε άλλου ποτού που περιέχει οινόπνευμα) για μια δεξίωση που κάνει η επιχείρηση ή για δώρα που στέλνει στους πελάτες της. Και σ' αυτές τις περιπτώσεις ο Φ.Π.Α. των αγορών προστίθεται στο κόστος τους (δεν εκπίπτει).

**γ)** Οι δαπάνες για δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία γενικά. Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν εκπίπτει αλλά προστίθεται στο κόστος αγοράς τους.

**δ)** Οι δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης. Και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, αλλά προστίθεται και αυξάνει το κόστος των αντίστοιχων δαπανών.

Εξαιρούνται οι δαπάνες που γίνονται σε εκτέλεση αναγκαστικής υποχρέωσης της επιχείρησης π.χ. η χορήγηση ειδικού κράνους στους τεχνίτες της ΔΕΗ ή η χορήγηση γάλατος στους εργαζόμενους σε τυπογραφεία κλπ. καθώς και οι δαπάνες μεταφοράς του προσωπικού των επιχειρήσεων με Ι.Χ. αυτοκίνητα άνω των 9 θέσεων από την κατοικία στον τόπο της δουλειάς και την επιστροφή του. Σ' αυτές τις περιπτώσεις δηλαδή, η επιχείρηση εκπίπτει το Φ.Π.Α. των δαπανών αγοράς ή μεταφοράς. Επίσης η επιχείρηση εκπίπτει το Φ.Π.Α. και όταν η μεταφορά του προσωπικού γίνεται με μισθωμένα Δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα ΠΟΥΛΜΑΝ. Όταν όμως η μεταφορά του προσωπικού πραγματοποιείται με ΤΑΞΙ τότε για να εκπέσει το Φ.Π.Α. της δαπάνης αυτής θα πρέπει να μην υπάρχει άλλο μεταφορικό μέσο Δημοσίας Χρήσης (Αστικό - ΚΤΕΛ κλπ.).

**ε)** Οι δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (Ι.Χ.) μέχρι 9 θέσεων (μαζί με του οδηγού),

μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς επίσης και οι δαπάνες για καύσιμα, επισκευή, συντήρηση, μίσθωση και κυκλοφορία των μέσων αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τα αυτοκίνητα μικτής χρήσης. Δηλαδή, και στα αυτοκίνητα που στην άδειά τους χαρακτηρίζονται ως "αυτοκίνητα μικτής χρήσης" δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει την αγορά τους. τη μίσθωση ή την επισκευή και συντήρησή τους κλπ. Έτσι, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που έχει καταβληθεί κατά την εισαγωγή, την ενδοκοινοτική απόκτηση ή την αγορά καθώς και για δαπάνες λειτουργίας (καύσιμα, συντήρηση, επισκευή κλπ.) όλων των παραπάνω μεταφορικών μέσων, αλλά προστίθεται και προσαυξάνει το αντίστοιχο κόστος αγοράς ή δαπάνης. Οι σχολές οδηγών και οι επιχειρήσεις που αγοράζουν επιβατικά αυτοκίνητα μέχρι 9 θέσεων για μίσθωση ή μεταφορά προσωπικού, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά τους και του Φ.Π.Α. με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής και συντήρησης αυτών (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013).

### **Πώς κατανέμεται ο Φ.Π.Α που εκπίπτει μεταξύ υποκείμενων στο φόρο και μη υποκείμενων στο Φ.Π.Α πράξεων (άρθρο 31)**

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργεί πράξεις (πωλήσεις κλπ.) για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., τότε ο Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών που εκπίπτει ορίζεται με ποσοστό πάνω στο συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών, (γενικών εξόδων, παγίων κλπ.) που βαρύνουν το σύνολο των δραστηριοτήτων της (πωλήσεων υποκειμένων και απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών καθώς και πωλήσεων απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και εξαιρουμένων του Φ.Π.Α. εσόδων). Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με κλάσμα που έχει αριθμητική τον ετήσιο κύκλο εργασιών χωρίς Φ.Π.Α., που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., και παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (δηλαδή των πράξεων που παρέχουν και των πράξεων που δεν παρέχουν το

δικαίωμα για έκπτωση). Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού στρογγυλοποιείται στην αμέσως ανώτερη ακέραια μονάδα. Το ποσοστό αυτό χρησιμοποιείται στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους αυτού και στις περιοδικές δηλώσεις του αμέσως επόμενου έτους. Στο τέλος του επόμενου έτους θα γίνει νέος προσδιορισμός του ποσοστού που θα εφαρμοστεί στην εκκαθαριστική δήλωση του ίδιου έτους και στις περιοδικές δηλώσεις του επόμενου έτους. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης του Φ.Π.Α. θα συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος και τα απαλλασσόμενα καθώς και τα εξαιρούμενα δηλαδή και τα έσοδα από πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων, καθώς και από πώληση εφημερίδων και περιοδικών, που πραγματοποιούνται από τις αντίστοιχες επιχειρήσεις πρατηρίων, μεταπωλητών και λιανοπωλητών καπνοβιομηχανικών προϊόντων καθώς και από πράκτορες, υποπράκτορες και διανομείς εφημερίδων (εφημεριδοπώλες), στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές ασχολούνται παράλληλα και με άλλη δραστηριότητα για την οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. Στον παρονομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι από καταθέσεις, οι πιστωτικοί τόκοι δανείων, οι τόκοι από ομόλογα ή από έντοκα γραμμάτια του δημοσίου κλπ. Αν τα στοιχεία είναι ανεπαρκή για τον προσδιορισμό του ποσοστού, τότε το ποσοστό προσδιορίζεται προσωρινά από τον ίδιο τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Επίσης το ποσοστό έκπτωσης του Φ.Π.Α. μπορεί να προσδιοριστεί και με άλλο τρόπο αλλά στις περιπτώσεις αυτές όμως θα πρέπει πάντα να προηγηθεί έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π.χ. μπορεί να ζητήσει η επιχείρηση με αίτησή της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να της επιτρέψει να προσδιορίζει διαφορετικό ποσοστό έκπτωσης του Φ.Π.Α. για κάθε τομέα δραστηριότητάς της ή να ενεργεί την έκπτωση του Φ.Π.Α. ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών (εφόσον όμως στην περίπτωση αυτή τηρούνται ιδιαίτεροι λογ/σμοί του Κ.Β.Σ. που βοηθούν στον επιμερισμό της έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών). Αν από την εφαρμογή του ποσοστού έκπτωσης του Φ.Π.Α., για το οποίο έγινε λόγος παραπάνω, προκύπτει ποσό μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. μικρότερο των 30 ευρώ, το ποσό αυτό θα εκπίπτει. Στις οικοδομικές επιχειρήσεις, ο Φ.Π.Α. εισροών εκπίπτει ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό Φ.Π.Α. εισροών. Ο συνολικός Φ.Π.Α. εισροών διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα

τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. Αν από την εφαρμογή του ποσοστού έκπτωσης του Φ.Π.Α. για το οποίο έγινε λόγος παραπάνω, προκύπτει ποσό μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. μικρότερο των 30 ευρώ, το ποσό αυτό θα εκπίπτει (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013).

### **Τι ποσό Φ.Π.Α. εκπίπτει όταν παραδίδεται περιστασιακά ένα καινούργιο μεταφορικό μέσο σε αγοραστή άλλου κράτους - μέλους**

Σε περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ.1β του Ν, 2859/00). τότε ο προς έκπτωση Φ.Π.Α. δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Φ.Π.Α που αναλογεί στην αξία παράδοσης (άρθρο31 παρ.9). Δηλαδή, σε περίπτωση περιστασιακής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, σε άλλο κράτος - μέλος, ο πωλητής έχει δικαίωμα να εκπέσει μόνο το μέρος εκείνο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία της παράδοσης για την οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Σε όσες περιπτώσεις ο πωλητής δεν είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α., όπως ο ιδιώτης, πρόσωπο της παραγράφου 2 του άρθρου 3 ή υποκείμενος που ενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., όπως είναι κατά κανόνα οι πράξεις του άρθρου 22 και δεν έχει επομένως δυνατότητα συμψηφισμού του Φ.Π.Α. αυτού, τότε δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία της παράδοσης του αγαθού (Τότσης, 2013).

### **Ποιές προϋποθέσεις πρέπει να ισχύουν για να γίνει η έκπτωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 32 Ν. 2859/00)**

Ο υποκείμενος που έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, για να μπορέσει να το ασκήσει θα πρέπει να κατέχει (Καραφάς, 2013):

- Τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου (π.χ. εκκαθάριση αρθ.12 Κ.Β.Σ., φορτωτική, αποδ Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., φορτωτική, τράπεζας, συμβόλαιο, κ.λ.π) από

το οποίο να προκύπτει ο Φ.Π.Α. με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγινε στον υποκείμενο.

- Στοιχεία, π.χ. διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό, από την οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς επίσης ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά κατά την εισαγωγή τους (άρθρο 32 παρ.1γ Ν.2859/00).
- Βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών η οποία υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη εργασιών.
- Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης στις περιπτώσεις που η καταβολή φόρου προβλέπεται με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή φόρου.
- Επίσης παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που καταβάλλεται από τον παραλήπτη αγαθών ή τον λήπτη υπηρεσιών από το εξωτερικό ή τον αντιπρόσωπο υποκείμενου εξωτερικού.

Όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, τότε υπόχρεος για την απόδοση του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο είναι ο αντιπρόσωπος ή ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών αν δεν υπάρχει αντιπρόσωπος και προκειμένου για τις υπηρεσίες της παραγρ. 3 του άρθρου 14 του Ν. 2859/00 ο λήπτης αυτών. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο του Φ.Π.Α. που οφείλεται στην ίδια περίοδο (μήνα ή τρίμηνο ανάλογα με τον τρόπο υποβολής της δήλωσης) επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο (φορολογική διαχειριστική περίοδο), με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Δηλαδή το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο, μπορεί να μεταφέρεται νόμιμα, για έκπτωση, κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δε θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει (όταν η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα από την ημερομηνία που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Δηλαδή, αν η εκκαθαριστική δήλωση με πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της χρήσης 2011 υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία π.χ. 25.2.12, τότε η τριετία για την παραγραφή αρχίζει από τις 25.2.12 και τελειώνει στις 25.2.15. Αν δεν έχει

υποβληθεί αίτηση επιστροφής, μετά από την ημερομηνία 25.2.12 παύει να ισχύει η σχετική αίτηση κατά του Δημοσίου. Η διαδοχική, ολική ή μερική μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου μέσα στα χρόνια της παραγραφής δεν επιφέρει και μετάθεση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής. Αν το πιστωτικό υπόλοιπο μεταφερθεί για έκπτωση και πέραν της τριετίας, τότε η μεταφορά αυτή δεν είναι νόμιμη, με αποτέλεσμα να γίνεται επιστροφή στο Δημόσιο του ακάλυπτου αυτού υπολοίπου και σχετικός καταλογισμός με όλες τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα του Ν. 2523/97 κατά το μέρος φυσικά που μεταφέρθηκε για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις πέραν της τριετίας (Κορομηλάς, 2012).

#### **Σε ποιες περιπτώσεις επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. (άρθρο 34Ν.2859/00)**

Όταν ο φόρος εισροών μιας φορολογικής περιόδου είναι μεγαλύτερος από το φόρο των εκροών η διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο. Κατά εξαίρεση ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται από το δημόσιο στο δικαιούχο στις παρακάτω αναφερόμενες περιπτώσεις (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012):

- Όταν καταβλήθηκε στο δημόσιο χωρίς να οφείλεται. Τέτοιες περιπτώσεις υπάρχουν, αν ο υποκείμενος στο φόρο συμπεριέλαβε στις φορολογικές πράξεις αξίες μη υποκείμενες στο φόρο ή έξοδα από συναλλαγές οι οποίες στη συνέχεια ακυρώθηκαν.
- Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο δεν είναι δυνατό να μεταφερθεί στην επόμενη διαχειριστική περίοδο για συμψηφισμό. Τέτοιες περιπτώσεις συντρέχουν α) αν η επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της, β) αν λόγω της πραγματοποίησης εξαγωγών καθίσταται ανέφικτος ο συμψηφισμός του πιστωτικού υπολοίπου με φόρο εκροών από πράξεις που γίνονται στο εσωτερικό, γ) αν το πιστωτικό υπόλοιπο οφείλεται στη διαφορά συντελεστών εισροών. Η παραγραφή του δικαιώματος για επιστροφή του Φ.Π.Α. είναι τριετής και αρχίζει από την ημερομηνία εκπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου. Π.χ. για πιστωτικό υπόλοιπο 1/1-31/12/08, που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση του έτους

2008 η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα στις 20/05/09, ο χρόνος έναρξης της τριετούς παραγραφής αρχίζει από την 20/05/2009. Για την επιστροφή διενεργείται φορολογικός έλεγχος και το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται στο δικαιούχο μόνο όταν από τα στοιχεία του τεκμηριώνεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου. Επίσης, επιστρέφεται στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α., ο οποίος είναι εγκαταστημένος σε άλλη χώρα της Κοινότητας, ο Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τα κινητά αγαθά και τις υπηρεσίες που του προσφέρθηκαν από άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. ή την εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος που τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012):

α) Για φορολογητέες πράξεις, ο τόπος φορολογίας των οποίων βρίσκεται στο εξωτερικό και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αν αυτές ενεργούνταν στο εσωτερικό της χώρας.

β) Για τις παρακάτω απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. υπηρεσίες μεταφοράς και στενά συνδεδεμένες μ' αυτές βοηθητικές εργασίες που ενεργούν στην Ελλάδα: διεθνείς αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων, μεταφορές αγαθών προοριζόμενων για εξαγωγή, μεταφορές αγαθών που θέτονται σε ειδικά καθεστώτα προσωρινής απαλλαγής, μεταφορές εισαγόμενων αγαθών, μέχρι του πρώτου τύπου προορισμού στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση κατά την εισαγωγή.

γ) Για τις φορολογητέες υπηρεσίες που απαριθμούνται στην παράγρ. 3 του άρθρου 14

3. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να γίνει η επιστροφή του Φ.Π.Α. που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο αναφέρονται αμέσως παρακάτω (Σταματόπουλος, 2013):

Ο εγκαταστημένος σε άλλη χώρα της Κοινότητας υποκείμενος, δικαιούχος επιστροφής, να μην έχει στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία να ασκείται η δραστηριότητα αυτή ή, ελλείψει αυτών, την κατοικία ή διαμονή του, να μην πραγματοποιήσει στην ελληνική επικράτεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου από 3 μήνες μέχρι ένα έτος, για την



οποία απαιτείται την επιστροφή του Φ.Π.Α., άλλες πράξεις εκτός από αυτές των περιπτώσεων β και γ της προηγούμενης παραγράφου.

4. Η επιστροφή του Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 2 δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 3 μήνες ή μεγαλύτερη από 1 έτος. Η αρμόδια Φορολογική Αρχή ενεργεί την επιστροφή (ή αιτιολογημένα απορρίπτει το αίτημα για επιστροφή με κοινοποίηση της απόφασης) μέσα σε 6 μήνες από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης (Σταματόπουλος, 2013).

5. Οι διατάξεις των παραπάνω παραγρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 34 του Ν. 2859/00 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκαταστημένος σε χώρα εκτός της Κοινότητας. με τον όρο ότι η χώρα της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στη χώρα αυτή (Σταματόπουλος, 2013).

6. Επίσης, παρέχεται δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α. στο νομικό πρόσωπο, που είναι εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και δεν είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α., στην περίπτωση που ενεργεί εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα από μη Κοινοτική χώρα και καταβάλλει στην Ελλάδα το Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή αυτών των αγαθών, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, αλλά ο τελικός προορισμός αυτών είναι το άλλο κράτος - μέλος στο οποίο το Νομικό Πρόσωπο, που έκανε την εισαγωγή στην Ελλάδα, είναι εγκαταστημένο στο άλλο αυτό κράτος - μέλος. Η παραπάνω επιστροφή όμως θα γίνει αφού τα εισαχθέντα αγαθά στην Ελλάδα μεταφερθούν οριστικά στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του μη υποκείμενου στο Φ.Π.Α. Νομικού Προσώπου και η πράξη θα φορολογηθεί αποδεδειγμένα σ' αυτό, ως ενδοκοινοτική απόκτηση (Παπαδέας, 2013).

### 4.3. ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. υπόκειται στις παραδόσεις αγαθών, στην παροχή ηλεκτρικού ρεύματος-αεριού-ψύχους-θερμότητας και παρόμοιων αγαθών που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, στην πώληση αγαθών που γίνεται με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή της και στην αγορά ή πώληση αγαθών που γίνεται από παραγγελιοδόχο δηλαδή από τον ίδιο αγοραστή ή πωλητή αντίστοιχα.

Η φορολογική υποχρέωση από το Φ.Π.Α. στις παραδόσεις αγαθών γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και εκδίδεται το τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης για τις πώλησης ή η απόδειξη αυτοπαράδοσης για τις αυτοπαραδόσεις. Από την άλλη όταν έχουμε κάποιο ακίνητο τότε ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός όταν υπογράφεται το οριστικό συμβόλαιο ή το προσύμφωνο (Παπαδέας, 2013).

Σαν φορολογητέα αξία στις παραδόσεις αγαθών θεωρείτε η αξία εκείνη που εισέπραξε ή που πρόκειται να εισπραξη ο προμηθευτής από τον αγοραστή. Δηλαδή αν ο έμπορος αυτοκίνητου Α πουλάρι στον Β ένα αυτοκίνητο αξίας 40.000€ αλλά παίρνει πίσω το αυτοκίνητο του Β που εκτιμάται στις 15.000€ και το υπόλοιπο ποσό που είναι 25.000€ σε μετρητά τότε ο Φ.Π.Α. θα υπολογίσει στο συνολικό ποσό που είναι η 40.000€ (Σταματόπουλος, 2013).

Στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που είναι η πώληση αγαθών από Ελληνική επιχείρηση σε άλλο κράτος – μέλος, συμπληρώνεται η μηνιαία ή η τριμηνιαία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., η μηνιαία δήλωση Intrastate και ο μηνιαίος ανακεφαλαιωτικός πίνακας listing. Σε αυτό το σημείο πρέπει να πούμε ότι στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν έχουμε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, δηλαδή θεωρείται ως παράδοση απαλλασσόμενη με δικαίωμα εκπτώσεις.

Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και κατά συνέπεια υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα όταν (Κορομηλάς, 2012):

1. Ως τόπος παράδοσης των αγαθών είναι η Ελλάδα, εφόσον κατά τον χρόνο που υπάρχει η φορολογική υποχρέωση υπαγωγής στο Φ.Π.Α. τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας και
2. Όταν πραγματοποιείται παράδοση αγαθών επάνω σε πλοίο, αεροπλάνο ή τραίνο προς επιβάτες κατά την διάρκεια ταξιδιού, με τόπο αναχωρήσεις το εσωτερικό της χώρας και τόπο άφιξης άλλο κράτος – μέλος της κοινότητας.
3. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει και τη συναρμολόγηση ή την εγκατάσταση των αγαθών αυτών.
4. Όταν πρόκειται για πώλησης που πραγματοποιούνται από απόσταση και δημιουργούνται μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων κρατών, εφόσον την ευθύνη της μεταφοράς την φέρει ο πωλητής τότε ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην χώρα του προμηθευτή. Τέτοιες μεταφορές είναι εκείνες που γίνονται ταχυδρομικά.
5. Αγορές από αλλά κράτη-μέλη με ευθύνη του πωλητή για την μεταφορά τους όταν αυτές πραγματοποιούνται από αγρότες, νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στο Φ.Π.Α. και σε πρόσωπα που δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεις του Φ.Π.Α. με την προϋπόθεση οι αγορές αυτές να μην υπερβούν ετήσια της 10.000€ τότε ο Φ.Π.Α. δεν καταβάλλεται στην Ελλάδα.

Από την άλλη, ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που υπόκειται σε Φ.Π.Α., θεωρείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να έχει ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή. Για να θεωρείται μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση θα πρέπει να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος, ο αγοραστής και ο πωλητής να είναι πρόσωπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. και η συναλλαγή να γίνεται με αντάλλαγμα μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Οι πράξεις που θεωρούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και υπόκεινται στο Φ.Π.Α. είναι (Σταματόπουλος, 2013):

1. Η παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο Φ.Π.Α. δηλαδή όταν ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. μεταφέρει από εγκατάσταση του σε κράτος μέλος αγαθά της επιχείρησης του και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα τότε θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην περίπτωση που τα αγαθά αυτά να έχουν αποκτηθεί με αγορά εισαγωγή ή οποιοδήποτε τρόπο στο άλλο κράτος μέλος και τα αγαθά αυτά να προορίζονται για των σκοπό της επιχείρησης. Για παράδειγμα έχουμε την επιχείρηση Α που είναι στην Ελλάδα θέλει να στείλει στην Ελλάδα από την εγκατάσταση της στην Γαλλία έναν υπολογιστή για να το χρησιμοποιήσει για το λογιστήριο της. Αυτό θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση.

2. Η παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. νομικό πρόσωπο όπου σε αυτήν την περίπτωση ισχύουν τα ίδια με την περίπτωση 1 αλλά για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. Για παράδειγμα νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. είναι ο Δήμος Αθηναίων.

3. Η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος μέλος στο εσωτερικό της χώρας.

Η φορολογική υποχρέωση στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών γεννιέται από την στιγμή που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση, δηλαδή από την στιγμή που τίθενται τα αγαθά στην διάθεση του πρόσωπου που τα αποκτά και στην περίπτωση που ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση της αποστολής τότε η ενδοκοινοτική αποκτάς πραγματοποιείται κατά τον χρόνο που αρχίζει η αποστολή. Ο Φ.Π.Α. ζητείται από το Δημόσιο κατά τον χρόνο που εκδίδεται τιμολόγιο και στην περίπτωση που δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή κάποιο άλλο στοιχείο τότε πρέπει να καταβληθεί το αργότερο τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μηνά από αυτόν της φορολογικής υποχρεώσεις (Καραφάς, 2013).

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Ελλάδας για την επιβολή του Φ.Π.Α. κατά την άφιξη των αγαθών που ξαποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος – μέλος. Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης επίσης θεωρείται ότι είναι εσωτερικό της Ελλάδας όταν αυτός που αποκτά τα αγαθά είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και έχει την εγκατάσταση στο εσωτερικό της Ελλάδας και όταν δεν έχει καταβληθεί Φ.Π.Α. στο αγαθό αυτό σε άλλο κράτος.

Υπάρχουν όμως και 3 περιπτώσεις απαλλαγής του Φ.Π.Α στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι οποίες είναι (Τσιατούρας, 2013):

1. Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, όταν η παράδοση αυτών των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας ή η εισαγωγή τους από τρίτη χώρα απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ενδοκοινοτική απόκτηση ανθρωπίνων οργάνων, η απόκτηση αγαθού που χρησιμοποιήθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.
2. Απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για την όποια ο υπόχρεος στην Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα ολικής επιστροφής του Φ.Π.Α.
3. Αναστέλλεται η είσπραξη του Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εφημερίδων και περιοδικών.

Παροχές υπηρεσιών είναι οι πράξεις εκείνες που δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών και Αιτής που θεωρούνται υποκείμενες στο Φ.Π.Α. είναι (Τότσης, 2013):

1. Οι εργασίες, δηλαδή εργασίες ελεύθερων επαγγελματιών, των ελεύθερων τεχνιτών, των μεσίτη, των μεταφορέων κ.τ.λ.
2. Η μεταφορά προσώπων στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με αυτοκίνητα και από τα ειδικά τουριστικά λεωφορεία μέσα στα νησιά καθώς επίσης και οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών με πλοία κάτω των 50 κορών.
3. Η μεταβίβαση της χρήσης ενός αυλού αγαθού όπως η χρήση ενός εμπορικού σήματος ή ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας.
4. Η αμοιβή της υποχρέωσης για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. Για παράδειγμα να γίνει συμφωνία ο επιχειρηματίας Α να μην πουλάρι στην περιοχή που πουλάρι ο Β ή ο επιχειρηματίας Α έναντι αμοιβής να μην συμμετάσχει σε έναν διαγωνισμό που θα είναι ο επιχειρηματίας Β.

5. Οι εργασίες συντήρησης των ακινήτων όπως οι επισκευές, οι ελαιοχρωματισμοί κλπ
6. Οι ντίλερ που ασκούν κατά σύστημα το επάγγελμα αυτό, εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στις όποιες προσθέτουν και το ανάλογο Φ.Π.Α., το οποίο είναι εκπέστε για τις επιχειρήσεις που τους απασχολούν.
7. Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων.
8. Η εκμετάλλευση χωρών στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων. (όπως παρκινγκ και τα γκαράζ)
9. Η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση. Εκτός τα φαγητά σε πακέτο που θεωρούνται φορολογητέα παράδοση αγαθών.
10. Η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή στην εκτέλεση νομού όπως παροχή υπηρεσιών από ορκωτούς ελεγκτές.
11. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασιών και χρηματοθυρίδων καθώς και η εκμίσθωση χωρών για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας από τον μισθωτή.
12. Οι εργασίες φασόν πάνω σε ενσώματα κινητά αγαθά (δηλαδή εργασίες συναρμολόγησης, παραγωγής, κατασκευής κτλ)
13. Η χρησιμοποίηση από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. αγαθών της επιχείρησης του για την ικανοποίηση αναγκών του ιδίου ή του προσωπικού της επιχείρησης, ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, θεωρείται παροχή υπηρεσιών εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

14. Η παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. (άρθρο 9β Ν. 2589/00)
15. Η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ιδίου του υποκείμενου που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησης του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παράγ. 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α (όπως δεξιώσεις, στέγαση, μετακίνησης) σε περίπτωση λήψης ομοίων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. (άρθρο 9γ Ν. 2859/00).
16. Η αμοιβή της μεσολάβησης υποκείμενων στο Φ.Π.Α. για παροχή υπηρεσιών υπόκειται σε Φ.Π.Α. Για παράδειγμα ο Α που έχει συνεργείο αυτοκίνητων, κατασκευάζει το αυτοκίνητο του Κ και καλά σε βοήθεια τον τεχνίτη Β. ο Α πηρέ για την κατασκευή 200€ και από αυτά έδωσε στον Β τα 80€. Στις περιπτώσεις αυτές ο Β θα έκδοση τιμολόγιο με αξία 80€ και με επιπλέον Φ.Π.Α. στο όνομα του Α. Επίσης ο Α θα έκδοση τιμολόγιο αξίας 200€ και επιπλέον φάπα. στο όνομα του Κ.

Στην παροχή υπηρεσιών η φορολογική υποχρέωση γεννιέται (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012):

1. Κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολόγιου υπηρεσιών ή αλλού στοιχείου.
2. Κατά τον χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής υπηρεσιών.
3. Κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου και το αργότερο μέχρι τις 15 του επόμενου μηνά, προκείμενου για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.
4. Κατά τον χρόνο είσπραξης της προκαταβολής

5. Κατά τον χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσεις, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά (άρθρο 16 παρ. 2<sup>ε</sup> Ν. 2859/00)
6. Κατά την λήξη κάθε ημερολογιακού έτους για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς
7. Κατά τον χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νομού.

Στο κανονικό καθεστώς επιχειρήσεων του φάπα. ανήκουν οι υποκείμενη του φάπα. που τηρούν απλογραφικά η διπλογραφικά βιβλία (Παπαδέας, 2013).

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που ανήκει σε κανονικό καθεστώς έχει υποχρέωση να υποβάλλει τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις δωρεάν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2859/00 Εγκ. Υπ. Οικ. 1131481/92) (Παπαδέας, 2013):

1. Δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν την έναρξη των εργασιών αυτών.
2. Δήλωση μεταβολών – μετάταξης. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε περίπτωση αλλαγής επωνυμίας, αλλαγή του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, στην αλλαγή του αντικειμένου εργασιών και στην έναρξη ή παύση πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
3. Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών
4. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. υποχρεούται να δηλώνει της έναρξης ή της παύσης παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο Φ.Π.Α. εγκατεστημένο σε άλλο κράτος – μέλος, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας
5. Ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ή το μη υποκείμενο στο Φ.Π.Α. νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται να δηλώνει την έναρξη ή την παύση λήξης υπηρεσιών από υποκείμενο στο Φ.Π.Α.



εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος για τις οποίες ο τόπος φορολόγησης είναι το εσωτερικό της χώρας.

Ο κάθε υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που τηρεί βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. θα πρέπει (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012):

1. Να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. Δηλαδή η καταχώρηση έγγραφων θα πρέπει να γίνεται χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά για τις απαλλασσόμενες πράξεις, τις αγορές, εισαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις κτλ
2. Να αποδίδει στην Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση και εκκαθαριστική δηλώσει Φ.Π.Α.
3. Να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ειδική δήλωση Φ.Π.Α. όταν μεταβιβάζονται ακίνητα, ειδικά έντυπα, την γνωστοποίηση, επίσης γνωστοποιούνται με υπεύθυνη δήλωση στην Δ.Ο.Υ. οι αίτιες για τις οποίες πρόκειται να συνταθεί έγγραφο διορθωτικό- συμπληρωματικό- τροποποιητικό
4. Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπο
5. Να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό με τίτλο "Φόρος Προστιθεμένης Άξιας"
6. Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε σε άλλο κράτος μέλος για τις ανάγκες των εργασιών του

Οι πολύ μικρές ατομικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από κάθε υποχρέωση όσον αφορά το Φ.Π.Α.. Τέτοιες επιχειρήσεις είναι η ατομικές οι οποίες την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι το ποσό των 5000€ και όσες ατομικές επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες και δεν έχουν υποχρέωση από το Κ.Φ.Α.Σ. να τηρούν και δεν τηρούν βιβλία δεύτερης και ανώτερης κατηγορίας. Αυτές οι επιχειρήσεις δεν υποβάλλουν δήλωση αλλά και ούτε πληρώνουν Φ.Π.Α. στην Δ.Ο.Υ. (Κορομηλάς, 2012).

Από την άλλη έχουμε και τις επιχειρήσεις που δεν ανήκουν στις απαλλασσόμενες και οι όποιες είναι (Καραφάς, 2013):

1. Οι επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά
2. Οι αγρότες που ανήκουν στο ειδικό καθεστώς των αγροτών ( άρθρο 41 παράγ. 3 ν. 2859/00)
3. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που πραγματοποιούν
4. Οι επιχειρήσεις που τα ακαθάριστα προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου προέρχονται τουλάχιστον το 60% από χονδρικές πώλησης.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., θα πρέπει (Καραφάς, 2013):

1. Να πωλούν τα προϊόντα τους χωρίς Φ.Π.Α. και στις περιπτώσεις που πρέπει να εκδώσουν τιμολόγιο, πρέπει να γράφουν πάνω στο τιμολόγιο “χωρίς φόρο προστιθεμένης αξίας
2. Όταν αγοράζουν ή πληρώνουν στους προμηθευτές να αναγράφεται ότι ο Φ.Π.Α. ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών των συγκεκριμένων επιχειρήσεων
3. Δεν υποβάλουν δηλώσεις, ούτε περιοδικές ούτε εκκαθαριστικές
4. Δεν τηρούν λογιστικά βιβλία
5. Στις περιπτώσεις που έχουν υποχρέωση από το Κ.Φ.Α.Σ. να εκδίδουν τιμολόγια τότε θα εκδίδουν και θα έχει την ένδειξη χωρίς Φ.Π.Α.
6. Την μονή υποχρέωση που έχουν είναι να μαζεύουν τα τιμολόγια τον προμηθευτών σε έναν ειδικό φάκελο
7. Οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις αν θελήσουν μπορούν να ενταθούν στο ειδικό καθεστώς με συμπλήρωση του εντύπου μεταβολών που υποβάλλουν μέχρι 30/01 του έτους που επιθυμούν να ενταθούν. Στην περίπτωση αυτή

δεν μπορούν να επανέλθουν σε καθεστώς της απαλλαγής για 5 τουλάχιστον έτη.

#### **4.4. ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α.**

Εκτός από το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνονται και ορισμένα άλλα ειδικά καθεστώτα.

Στα καθεστώτα αυτά υπάγονται επιχειρήσεις οι οποίες είτε λόγω της οικονομικής τους συγκρότησης και οργάνωσης δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις που θέτει το οικονομικό καθεστώς Φ.Π.Α, είτε λόγω του αντικειμένου εργασιών τους δεν κρίνεται σκόπιμη η υπαγωγή τους στο κανονικό καθεστώς (Παπαδέας, 2013).

#### **ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΓΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟ ΜΗ ΕΓΚΑΤΕΣΤΗΜΕΝΟΥΣ ΣΤΗΝ Ε.Ε. (άρθρο 35α κωδ. Φ.Π.Α.)**

Όσοι δεν είναι εγκαταστημένοι στην Ε.Ε. και είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., εφόσον παρέχουν ηλεκτρονικές υπηρεσίες προς ιδιώτες που διαμένουν μέσα στην Ε.Ε., υπάγονται στο καθεστώς αυτό. Τα πρόσωπα αυτά παρέχουν υπηρεσίες και είναι εγκατεστημένα σε Τρίτες Χώρες, και μπορούν να εγγράφονται στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ/νση 14<sup>η</sup> Φ.Π.Α.) μόνο σε ένα από τα κράτη –μέλη που θα ονομάζεται “κράτος μέλος αναγνώρισης” και να εκπληρώνουν εκεί όλες τις φορολογικές τους υποχρεώσεις που αφορούν τις παροχές ηλεκτρονικών υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται σε όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. (κράτη-μέλη της κατανάλωσης) (Εγκ. Υπ. Οικ. 1115698/πολ. 1144/29.12.03) (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013).

Το κράτος-μέλος της αναγνώρισης, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, χορηγεί σε αυτόν ένα (μοναδικό) ειδικό αριθμό αναγνώρισης (κοινό για όλα τα κράτη-μέλη), ο οποίος θα φέρει το πρόθεμα EU και θα αποτελείται από 9 ψηφία. Ο αριθμός αυτός μπορεί να παύσει να ισχύει μόνο από το κράτος-μέλος της αναγνώρισης, από το κράτος δηλαδή που έχει δώσει αυτόν τον αριθμό (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Υποβάλλεται «ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας», η οποία περιλαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που οφείλεται σε κάθε κράτος – μέλος και που καταβάλλεται σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό (Εγκ. Πολ.1144/29.12.03). Η υποβολή γίνεται ηλεκτρονικά μέχρι της 20 του επόμενου μήνα από τη λήξη του αντίστοιχου τριμήνου, είτε έχει παρασχεθεί ηλεκτρονική υπηρεσία είτε όχι (Κορομηλάς, 2012).

Επιτρέπεται ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο ο οποίος παρέχει ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε μη υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του σε κράτος - μέλος της Κοινότητας, να χρησιμοποιεί το ειδικό καθεστώς σύμφωνα με τις ακόλουθες διατάξεις. Το ειδικό καθεστώς ισχύει για το σύνολο των πράξεων αυτών που πραγματοποιούνται εντός της Κοινότητας.

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος επιλέγει ως κράτος - μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα και υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού υποχρεούται να δηλώνει την ένταξη και την έξοδο του από το καθεστώς αυτό με την υποβολή, ηλεκτρονικά, της κατά περίπτωση σχετικής δήλωσης. Με τη δήλωση αναγνώρισης ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του, την ταχυδρομική του διεύθυνση, τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις και ιστοσελίδες που διαθέτει, αριθμό φορολογικού μητρώου, αν του χορηγήθηκε στη χώρα του, καθώς και ότι δεν διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. εντός της Κοινότητας. Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο δηλώνει κάθε αλλαγή των παραπάνω στοιχείων (Σταματόπουλος, 2013).

Μετά την υποβολή της δήλωσης αναγνώρισης χορηγείται ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο. Ο αριθμός αυτός κοινοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα στον μη εγκατεστημένο υποκείμενο στο φόρο.

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο διαγράφεται από το μητρώο αναγνώρισης εάν (Παπαδέας, 2013):

- α) γνωστοποιεί ο ίδιος ότι δεν παρέχει πλέον ηλεκτρονικές υπηρεσίες,
- β) διαπιστωθεί ότι η φορολογητέα του δραστηριότητα έχει τερματισθεί,
- γ) δεν πληροί πλέον τις απαραίτητες προδιαγραφές που του επιτρέπουν να χρησιμοποιείται ειδικό καθεστώς,
- δ) έχει επανειλημμένα παραλείψει να συμμορφωθεί προς τους κανόνες που αφορούν το ειδικό καθεστώς.

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος επιλέγει ως κράτος - μέλος αναγνώρισης την Ελλάδα, υποχρεούται να υποβάλλει με ηλεκτρονικό τρόπο ειδική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, είτε έχει παρασχεθεί ηλεκτρονική υπηρεσία είτε όχι.

Ο φόρος καταβάλλεται συγχρόνως με την υποβολή της ειδικής δήλωσης. Στην ειδική δήλωση Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται ο ειδικός κωδικός αριθμός αναγνώρισης και η συνολική αξία της παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών, χωρίς το Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο, καθώς και το συνολικό ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε κράτος - μέλος κατανάλωσης στο οποίο οφείλεται φόρος. Αναφέρονται επίσης οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές και το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται (Καραφάς, 2013).

Η ειδική δήλωση του Φ.Π.Α. συμπληρώνεται σε ευρώ. Αν η παροχή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλο νόμισμα, κατά τη συμπλήρωση της ειδικής δήλωσης λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει την τελευταία ημέρα της φορολογικής περιόδου. Η μετατροπή γίνεται σύμφωνα με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που δημοσίευσε η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα την ημέρα εκείνη ή εάν

δεν υπήρξε δημοσίευση τη συγκεκριμένη ημέρα, τις ισοτιμίες της επόμενης ημέρας δημοσίευσης (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Στα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Τα πρόσωπα που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δικαιούνται επιστροφής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 34, χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παράγραφο αυτήν.

Ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο καταγράφει με επαρκείς λεπτομέρειες τα στοιχεία των συναλλαγών που καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, ώστε να μπορούν οι φορολογικές αρχές του κράτους - μέλους κατανάλωσης να επαληθεύουν την ακρίβεια της ειδικής δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να διατίθενται ηλεκτρονικά, κατόπιν αίτησης, στο κράτος - μέλος αναγνώρισης και στο κράτος - μέλος κατανάλωσης και πρέπει να διατηρούνται επί διάστημα δέκα ετών, αρχής γενομένης από το τέλος του έτους κατά το οποίο έγινε η συναλλαγή (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012).

Ο μη εγκατεστημένος στην Κοινότητα υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού.

Η Διεύθυνση Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται αρμόδια υπηρεσία για (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013):

- α) την ηλεκτρονική παραλαβή των αιτήσεων για την χορήγηση ειδικού αριθμού αναγνώρισης,
- β) την επαλήθευση της εγκυρότητας των στοιχείων του αιτούντος, καθώς και τη χορήγηση του ειδικού αριθμού αναγνώρισης,
- γ) την ηλεκτρονική παραλαβή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.,
- δ) την επιβεβαίωση της καταβολής του οφειλόμενου φόρου,

ε) την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών - μελών για την επαλήθευση της ακρίβειας των συναλλαγών, οι οποίες καλύπτονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού,

στ) την κατανομή των ποσών που αναλογούν στα άλλα κράτη - μέλη με βάση τα στοιχεία των ειδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και της Τράπεζας της Ελλάδος.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων του άρθρου αυτού, το περιεχόμενό τους, τα στοιχεία που υποβάλλονται με αυτές, ο τρόπος καταβολής του φόρου, η δημιουργία αντίστοιχων κωδικών του Κρατικού Προϋπολογισμού και των Λογαριασμών Καταθέσεων της Τράπεζας της Ελλάδος, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013).

### **Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων (άρθρο 39)**

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 ακαθαρίστων εσόδων, που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου (Επιστημονική Ομάδα ΠΙΜ, 2011):

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.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή (Επιστημονική Ομάδα ΠΙΜ, 2011):

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 εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας,

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

Επιχειρήσεις που διατηρούν παράλληλα κλάδους παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εντάσσονται (Κορομηλάς, 2012):

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 το άθροισμα 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.

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 το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων τους από τους κλάδους αυτούς.

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 (Τότσης, 2013).

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

Το μεικτό κέρδος βρίσκεται με σύγκριση της τιμής κτήσης και πώλησης, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μεικτό κέρδος που προκύπτει, εάν οι αγορές πολλαπλασιαστούν με κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παρονομαστή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων, εφόσον υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος (Σταματόπουλος, 2013).

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

Το κόστος αυτό μειώνεται 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 αγοράσθηκαν, πωλήθηκαν μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πωλήθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο, ως έτοιμα προϊόντα (Κορομηλάς, 2012).

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 μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Τμήμα 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 μεταταγούν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα ακαθάριστα έσοδα τους ανάγονται σε ετήσια (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές κατά το επόμενο έτος μεταταγούν στις απαλλασσόμενες ή στο κανονικό καθεστώς, τα υπόλοιπα δωδέκατα των εμπορεύσιμων 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.

Για την ένταξη μιας 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 (Σταματόπουλος, 2013).

Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωση 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 στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της.

Επίσης με δήλωση τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέσα στην προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου, οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες ή από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή τις απαλλασσόμενες εφόσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς (Σταματόπουλος, 2013).

9.α. Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 μπορούν με δήλωσή τους να μετατάσσονται, από την έναρξη ημερολογιακού μήνα κατά τη διάρκεια του έτους, από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου στο κανονικό καθεστώς. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας, από την επόμενη της μετάταξης διαχειριστική περίοδο (Τσιατούρας, 2013).

Σε κάθε περίπτωση υποχρεωτικής ή προαιρετικής μετάταξης κατά τη διάρκεια του έτους, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων φορολογική περίοδο ή μέρος αυτής, βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή που συντάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά. Σε περίπτωση μη σύνταξης απογραφής, αυτή λογίζεται ως μηδενική.

Αν μία επιχείρηση μετατάσσεται υποχρεωτικά ή προαιρετικά από ένα καθεστώς σε άλλο, κατά την έναρξη διαχειριστικής περιόδου, τα αποθέματα των εμπορεύσιμων αγαθών, τα οποία υπάρχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που

προηγείται του χρόνου της μετάταξης απογράφονται, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, κατά συντελεστή φόρου που ισχύει την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται της μετάταξης και αποτιμώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και (Τσιατούρας, 2013):

α) Αν η μετάταξη της επιχείρησης γίνεται από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα, μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση μετατάσσεται από το καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων.

β) Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στις απαλλασσόμενες, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη νέα διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων, η οποία προσαυξάνεται με την αξία που εμφανίζεται στην απογραφή, με υποχρέωση καταβολής του φόρου που επιβάρυνε τα αποθέματα, μόνο στην περίπτωση που μετατάσσεται στο καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων. Σε περίπτωση μη σύνταξης απογραφής, αυτή λογίζεται ως μηδενική.

1. Αν η επιχείρηση μετατάσσεται από τις απαλλασσόμενες στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό και αντίστροφα, συντάσσεται απογραφή των αγαθών επένδυσης που αποτιμώνται στην αξία κτήσης αυτών, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης, εκτός από τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος διακανονισμού. Οι μετατασσόμενες επιχειρήσεις για τον εναπομένοντα χρόνο της πενταετίας έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά περίπτωση, υποχρέωση διακανονισμού και καταβολής του φόρου (Σταματόπουλος, 2013).

Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων, και της παραγράφου αυτής, υποβάλλεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων κατά συντελεστή φόρου και το φόρο που αναλογεί.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει, κατά περίπτωση, με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 38.

2.Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 υποχρεούνται (Κορομηλάς, 2012):

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 καινά 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.

3.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.

**Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (άρθρο 39<sup>α</sup> Ν.2859/00, Εγκ.Υπ.Οικ. 1025828/πολ. 1049/8.3.07)**

**Πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και ποιοι είναι υπόχρεοι στην απόδοση του φόρου.**

Οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. που πουλάνε ανακυκλώσιμα απορρίμματα σε άλλους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την ανακύκλωση απορριμμάτων του άρθρου 39<sup>α</sup>, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επαβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο πώλησης, δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης) που εκδίδουν. Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο φορολογικό αυτό στοιχείο (τιμολόγιο πώλησης κλπ.) την ένδειξη "Άρθρο 39<sup>α</sup>, υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α. είναι ο αγοραστής των αγαθών" (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

#### **Η έννοια των παραδόσεων των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.**

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση (Κορομηλάς, 2012):

- Παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,
- Παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,
- Παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φαλίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,
- Παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα,

γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

- Παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών
- Παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις 1 έως και 5 μετά από καθαρισμό, στίβλωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπύεση.
- Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα πρέπει να είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και να ανήκει στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. Όταν συμπληρώνεται η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α., η αξία των τιμολογίων με τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα αναγράφεται ως αξία τόσο στις φορολογητέες εκροές όσο και στις εισροές και έτσι προσαυξάνεται ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. τόσο των εκρών όσο και των εισρών. Η ίδια αξία των τιμολογίων με τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα, αναγράφεται και στον κωδικό 343''πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (Εγκ.πολ.1049/07).Όσοι ασκούν δραστηριότητα με ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δικαιούνται επιστροφής για το Φ.Π.Α. των λοιπών εισρών τους που δεν είναι δυνατό να συμψηφίσουν. Την επιστροφή του Φ.Π.Α. μπορούν να τη ζητούν κάθε χρόνο με την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. και σύμφωνα με την πολ.1073/04 (Κορομηλάς, 2012).

#### **Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου. (άρθρο 40)**

Καθιερώνεται ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητας τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους, η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος (Παπαδέας, 2013).

Η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά από σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων.

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

Το κατ' αποκοπή αυτό ποσό Φ.Π.Α. προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία των υπόψη κλάδων οικονομικής δραστηριότητας σε συνεργασία με τις συναρμόδιες υπηρεσίες άλλων Υπουργείων, καθώς και των επαγγελματικών τάξεων, όσον αφορά κυρίως: α) τις εισροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο που τις επιβαρύνει, β) τις εκροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο, που αναλογεί, γ) το ποσοστό επί τοις εκατό (%) λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012).

Στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητα υπό μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου, εκτός από τις κοινωνίες αστικού δικαίου και τις συνιδιοκτησίες (συμπλοιοκτησίες κ.λ.π.). Επίσης από το καθεστώς αυτό μπορούν να αποκλείονται επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς και επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα και έκτου λόγου αυτού δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μικρές επιχειρήσεις.

Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις οι οποίες μπορούν με δήλωση τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς του φόρου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας (Παπαδέας, 2013).

Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν έχουν υποχρέωση υποβολής των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων του



άρθρου 38 και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου των εισροών τους.

Η ένταξη στο καθεστώς θεσπίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και μετά από τη σύμφωνη γνώμη των αρμόδιων οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις αποφάσεις αυτές καθορίζεται το ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό Φ.Π.Α., ο τρόπος καταβολής του, καθώς και λεπτομέρειες για τον υπόχρεο καταβολής (Τσιατούρας, 2013).

### **Ειδικό καθεστώς αγροτών. (άρθρο 41 Ν.2859/00)**

Αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και τα ποσά που δικαιούνται να εισπράξουν από το Δημόσιο

Οι αγρότες, δηλαδή αυτοί που ασχολούνται προσωπικά με αγροτικές εργασίες ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς και εργάτες για τη παράδοση των αγροτικών τους προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών (π.χ. γεωργικά μηχανήματα, λιπάσματα, φυτοφάρμακα και αλλά) ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει από 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 τον κατ' αποκοπή συντελεστή 11% (Τότσης, 2013).

Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος - μέλος, η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 5% στην

αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων.

Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις, της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά. Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια (Παπαδέας, 2013)

.

#### Αγρότες που δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών.

Οι αγρότες που ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις τους και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες τους που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου η αγροτικών συνεταιρισμών (Σαΐτης, 2011).

- Οι αγρότες που πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων.
- Οι αγρότες που ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός από τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές, ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος –μέλος. 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.

- Η συμπλοιοκτησία και μόνο αυτή των αλιευτικών σκαφών ανήκει στο ειδικό καθεστώς των αγροτών (Υπ.Οικ.Εγκ.Μ.427/87).

Η αλιεία στα ελληνικά χωρικά ύδατα και η σπογγαλιεία (άρθρο 4 παρ.23 Ν.2390/96).

- 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 αποκοπή Φ.Π.Α.(Υπ.Οικ.Π.201/88).Το ίδιο ισχύει και για τους 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(Υπ.Οικ.Π.2955/1254/88).

#### Μεταξύ αγροτών από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό καθεστώς.

1.Οι αγρότες μπορούν να μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού στο κανονικό και αντίστροφα, με δήλωση τους που υποβάλλεται στον αρμόδιο οικονομικό έφορο το πρώτο δεκαήμερο του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου.

Η μετάταξη ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την πάροδο πέντε ετών, εφόσον μετατάσσεται στο κανονικό καθεστώς.

Αν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου συντρέξει μια από τις παραπάνω προϋποθέσεις που αφορά τους αγρότες που δεν υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, οι αγρότες από την επόμενη διαχειριστική περίοδο, στερούνται του δικαιώματος επιστροφής του φόρου όπως αναφέρθηκε στις ανωτέρω παραγράφους (Τότσης, 2013).

2.Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν, σε θεωρημένες από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο καταστάσεις, μέσα σε προθεσμία δυο μηνών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου , απογραφή που να περιλαμβάνει (Τότσης, 2013):

A) Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη, κατά συντελεστή του κατ' αποκοπή φόρου,

B) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου,

Γ) τα αγαθά επένδυσης, εφόσον είναι χρησιμοποιημένα για σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού.

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

3. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

A) ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ' αποκοπή φόρο, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς,

B) ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, στην περίπτωση που γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς απόδοσης φόρου στο καθεστώς των αγροτών.

4. Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί (Τσιατούρας, 2013):

A) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,

B) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος τους που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του διακανονισμού της πενταετούς περιόδου.

5. Για τα απογραφόμενα αγαθά που αναφέρθηκαν στις παραπάνω παραγράφους υποβάλλεται, μέσα σε δυο μήνες από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω παραγράφων.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται ή εκπίπτει κατά περίπτωση με την πιο πάνω δήλωση για την οποία εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 31.

Στην εφαρμογή του παρόντος νόμου, οι αγρότες μπορούν με δήλωση έναρξης, που υποβάλλεται στον αρμόδιο οικονομικό φορέα μέσα σε είκοσι ημέρες από την έναρξη ισχύος του, να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς (Καραφάς, 2013).

Οι αγρότες που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και επιθυμούν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς υποβάλλουν δήλωση έναρξης μέσα σε είκοσι ημέρες από την έναρξη των αγροτικών εργασιών τους.

6.Με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση αρμόδιου υπουργού μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου στους αγρότες ενεργείται για λογαριασμό του δημοσίου από νομικό πρόσωπο ή οργανισμό.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η επιστροφή του φόρου ενεργείται από τον αγοραστή των αγροτικών προϊόντων ή το λήπτη των αγροτικών υπηρεσιών.

7.Με αποφάσεις επίσης του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται (Τσιατούρας, 2013):

Α) τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και απόδοση του επιστρεπτέου φόρου,

Β) ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου σύμφωνα με την παραπάνω έκτη παράγραφο.

Γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 12, καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία.

## **Αγρότες, Αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες (άρθρο 42)**

Για την εφαρμογή του άρθρου 41 θεωρούνται (Τσιατούρας, 2013):

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

2.Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων.

3.Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012):

A) Η Γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, σπυροφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγήμανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών,

B) η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία

Γ) η δασοκομία γενικά,

Δ) η αλιεία σε γλυκά νερά, η ιχθυοτροφία, η βατραχοτροφία, η καλλιέργεια μυδιών, στρειδιών και η εκτροφή μαλακίων και μαλακοστράκων,

E) οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, που πραγματοποιούνται με συνήθη μέσα, στα πλαίσια των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, σε προϊόντα τα οποία προέρχονται κατά κύριο λόγο από την αγροτική του παραγωγή.

4) Ως αγροτικές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες από τους αγρότες με χειρωνακτική εργασία ή με το συνήθη εξοπλισμό της εκμετάλλευσής τους οι οποίες συμβάλλουν στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων.

Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται κυρίως:

A) οι εργασίες σποράς και φύτευσης, καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματοποίησης, περισυλλογής και συγκομιδής,

Β) οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση προϊόντων, όπως η διαλογή, η ξήρανση, ο καθαρισμός, η άλεση, ή έκθλιψη, η απολύμανση, η συσκευασία και η αποθήκευση,

Γ) η φύλαξη, η πάχυνση και η εκτροφή ζώων,

Δ) η μίσθωση μηχανικών μέσων και εξοπλισμού γενικά, που χρησιμοποιούνται στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις.

Ε) η τεχνική βοήθεια,

Στ) η καταπολέμηση επιβλαβών φυτών και ζώων, καθώς και ο ψεκασμός (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012).

### **Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών (άρθρο 43)**

Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο (Παπαδέας, 2013).

Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας (Πετράκης, 2011).

Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Για τις υπηρεσίες αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 24.

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή (Πετράκης, 2011).

Τα ποσά του φόρου μετά οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις αμοιβές των πρακτορειών ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο (Τσιατούρας, 2013).

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται άλλος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να επιβάλλεται στα πρακτορεία η υποχρέωση να τηρούν ειδικά βιβλία, λογαριασμούς ή στοιχεία για την παρακολούθηση των πράξεων που ενεργούν.



### **Ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανικών καπνών.(άρθρο 44)**

Πως προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία και ο Φ.Π.Α. στα βιομηχανοποιημένα καπνά και πως αποδίδεται (άρθρο 44 Ν.2859/00)

Βιομηχανοποιημένα καπνά σύμφωνα με το άρθρο 94 Ν. 2960/01 είναι τα τσιγάρα, τα πούρα, ο σιγαρίλος, ο καπνός καπνίσματος, ο καπνός αναρρόφησης και ο καπνός μασήματος.

Τα βιομηχανοποιημένα καπνά υπάγονται σε ειδικό φορολογικό καθεστώς τόσο αυτά που παράγονται στο εσωτερικό της χώρας, όσο εκείνα που εισάγονται από το εξωτερικό (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Ο φόρος στα βιομηχανοποιημένα καπνά (περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες), υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης χωρίς Φ.Π.Α. Αν π.χ. η τιμή ενός πακέτου τσιγάρων είναι 4, 10 ευρώ και ο Φ.Π.Α. 23%, τότε η φορολογητέα αξία είναι  $4, 10 \cdot 100 / 123 = 3, 33$  ευρώ και ο Φ.Π.Α.  $4, 10 - 3, 33 = 0, 77$  ευρώ (Εγκ.Υπ.Οικ.10 παρ.191/87).

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 βιομηχανοποιημένων καπνών, χωρίς να γίνεται αφαίρεση του Φ.Π.Α., ο οποίος διαμορφώνεται σε 18, 70% όπως στο ακόλουθο παράδειγμα (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012):

Σε αξία 100 ευρώ ο Φ.Π.Α. είναι 23 ευρώ.

Σε αξία 123ευρώ ο Φ.Π.Α. είναι X

$$X = 23 \cdot 100 / 123 = 18, 70\%$$

Έτσι ο Φ.Π.Α. για ένα πακέτο τσιγάρα λιανικής πώλησης 4, 10 ευρώ θα είναι  $4, 10 \cdot 18, 70\% = 0, 77$  ευρώ.

Ο Φ.Π.Α καταβάλλεται μαζί με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης προκειμένου για καπνοβιομηχανικές επιχειρήσεις ή πριν από την έκδοση της άδειας παράδοσης από το τελωνείο εφόσον πρόκειται για εισαγωγική επιχείρηση.

Η διακίνηση των καπνοβιομηχανικών προϊόντων γίνεται χωρίς να καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. επειδή αυτός εισπράττεται από το Δημόσιο ταμείο των ένσημων ταινιών.

Στα τιμολόγια παράδοσης βιομηχανοποιημένων καπνών ο φόρος ενσωματώνεται στην τιμή και αναγράφεται σε αυτά η ένδειξη φόρος προστιθέμενης αξίας μη εκπιπτόμενος”.

Τα ακαθάριστα έσοδα των πρατηριούχων και λιανοπωλητών τα προερχόμενα από την πώληση καπνοβιομηχανικών προϊόντων απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. Στην περιοδική δήλωση καταχωρούνται στον κώδικα 309 και στην εκκαθαριστική στον κώδικα 611 του πίνακα Γ “εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης” (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012).

Οι αγορές καπνοβιομηχανικών προϊόντων των πρατηριούχων και λιανοπωλητών των ειδών αυτών, καταχωρούνται στον κώδικα 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

#### Λογιστική αντιμετώπιση

A) Των αγορών καπνοβιομηχανικών προϊόντων (Κορομηλάς, 2012):

- Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία β΄ κατηγορίας (στην πλευρά των εξόδων) καταχωρούν τα τιμολόγια αγορών των καπνοβιομηχανικών προϊόντων στη στήλη “Αγορές με Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης” συνολικά με τον εμπεριεχόμενο στο τίμημα Φ.Π.Α.

B) των πωλήσεων καπνοβιομηχανικών προϊόντων:

- Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων καταχωρούνται σε ειδική στήλη πωλήσεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Στη περίπτωση τήρησης βιβλίων γ΄ κατηγορίας και με βάση την υποδεικνυόμενη ανάπτυξη του λογαριασμού 70 πωλήσεις εμπορευμάτων μπορούν να

καταχωρηθούν είτε στο λογαριασμό 70.00.00.00 χονδρικές πωλήσεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης οι χονδρικές, είτε στο 70.00.02.00 ΄Λιανικές πωλήσεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης οι λιανικές πωλήσεις (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

**Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκείμενων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. (άρθρο 45)**

1. Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 8 του άρθρου 46, καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, θεωρείται η παράδοση των αγαθών αυτών, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, κατά την έννοια της περίπτωσης β της παραγράφου 8 του άρθρου 46, εφόσον τα αγαθά αυτά που παραδόθηκαν:

Στο εσωτερικό της Κοινότητας, από:

- Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή
- Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πρόκειται για παράδοση η οποία απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 22 ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους ή,
- Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39, εφόσον πρόκειται για αγαθά που αποτελούσαν γι' αυτόν αγαθά επένδυσης, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 33, ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους-μέλους ή

- Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους (Σταματόπουλος, 2013).

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

- Ως «περιθώριο κέρδους» λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης. Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης του αγαθού είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς του, η αρνητική αυτή διαφορά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών, του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή (Τότσης, 2013).

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

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

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

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

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

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

παράδοση από το άλλο αυτό πρόσωπο φορολογήθηκε με το μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα αγαθά αυτά ή παρασχέθηκε στον υποκείμενο πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η παραπάνω επιλογή γίνεται με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία υποβάλλεται. Η δήλωση αυτή ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο. Σε περίπτωση άσκησης της επιλογής της παρούσας παραγράφου, προκειμένου να υπολογιστεί το περιθώριο κέρδους, κατά την έννοια της παραγράφου 3, ως τιμή αγοράς λαμβάνεται η φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 ή η φορολογητέα αξία της παράδοσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, κατά περίπτωση, προσαυξημένη με το φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι πράξεις αυτές (Τότσης, 2013).

5. Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις αγαθών της παραγράφου 1, που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 27, για τις οποίες η φορολογητέα αξία υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 3, δεν δικαιούται να εκπίπτει από το φόρο τον οποίο οφείλει, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά της παραγράφου 1, εφόσον πρόκειται για αγαθά που παραδόθηκαν σε αυτόν από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος εφάρμοσε το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού.

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

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

α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3. Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

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

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

10. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 3, στις περιπτώσεις όπου είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το περιθώριο κέρδους, για κάθε παράδοση χωριστά, λόγω κυρίως συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων ή μικρής αξίας αγαθών, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται συνολικά ανά φορολογική περίοδο. Στην περίπτωση εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου, η φορολογητέα αξία, για παραδόσεις αγαθών που υπάγονται στον ίδιο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας, είναι το συνολικό περιθώριο κέρδους, που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Το συνολικό περιθώριο κέρδους ισούται με τη διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και των συνολικών τιμών αγορών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου, για κάθε συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας χωριστά, μειωμένη κατά το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στο συνολικό αυτό περιθώριο κέρδους, το οποίο βρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης (Σταματόπουλος, 2013).

Σε περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των συνολικών τιμών πωλήσεων και συνολικών τιμών αγορών, σε μία φορολογική περίοδο είναι αρνητική, η διαφορά αυτή προσαυξάνει τις αγορές της επόμενης φορολογικής περιόδου, και συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά επόμενης φορολογικής περιόδου, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Αν τυχόν προκύψει αρνητική διαφορά στην τελευταία φορολογική περίοδο, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη διαχειριστική περίοδο. Όταν η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν δικαιούται επιστροφής του φόρου που προκύπτει από αρνητικό περιθώριο στη συγκεκριμένη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που υπάγεται στο καθεστώς της παραγράφου αυτής μπορεί να επιλέξει, για ορισμένες παραδόσεις που πραγματοποιεί, να υπαχθεί στις γενικές διατάξεις του φόρου. Στην περίπτωση που κάνει χρήση της ευχέρειας του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης πράξεων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, η αξία κτήσης των εν λόγω αγαθών που διατίθενται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, αφαιρείται από τις συνολικές αγορές της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται οι παραπάνω πράξεις, προκειμένου να εξευρεθεί το συνολικό περιθώριο κέρδους της φορολογικής αυτής περιόδου. Οι παραδόσεις κάθε είδους μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων δεν μπορούν να υπαχθούν στο απλοποιημένο καθεστώς της παραγράφου αυτής (Καραφάς, 2013).

11. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό

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

που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 17.

12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται προκειμένου, για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 11, εφόσον πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 28.

13. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σαφέστερα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών είναι δυνατόν να καθοριστούν κατώτατα όρια περιθωρίου κέρδους, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, μετά από εξέταση των πραγματικών δεδομένων σε ορισμένους κλάδους δραστηριοτήτων και μετά από συνεννόηση με τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις. (Τσιατούρας, 2013)

#### **ΕΙΔΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α. ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΔΗΜΟΠΡΑΣΙΕΣ (άρθρο 46Ν.2859/00)**

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 45, στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από το διοργανωτή δημοπρασίας, ο οποίος ενεργεί κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου, εφόσον ο εντολές του διοργανωτή είναι πρόσωπο που έχει ως αντικείμενο εργασιών την πώληση μεταχειρισμένων ειδών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (Παπαδέας, 2013).

Η φορολογητέα αξία για κάθε παράδοση αγαθού που διενεργείται από τον διοργανωτή των δημοπρασιών (δημοπράτη), ισούται με τη διαφορά, μεταξύ της συνολικής αξίας την οποία καταβάλλει ο αγοραστής περιλαμβανομένου και του Φ.Π.Α και του καθαρού ποσού που καταβάλλει στον εντολέα του, μειωμένη κατά το ποσό του Φ.Π.Α που αναλογεί στην προμήθειά του.



Για κάθε παράδοση αγαθού που πραγματοποιεί ο διοργανωτής της δημοπρασίας εκδίδει προς τον αγοραστή τιμολόγιο πώλησης αν πρόκειται για επιτηδευματία, Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. ή απόδειξη λιανικής πώλησης αν πρόκειται για ιδιώτη. Στο τιμολόγιο ή την Α.Λ.Π. πρέπει εκτός των άλλων στοιχείων να αναγράφει την ποσότητα του αγαθού, την τιμή κατακύρωσης στη δημοπρασία περιλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., τους τυχόν φόρους ή τέλη, καθώς και τα ειδικά έξοδα όπως τα μεταφορικά, ασφάλιστρα, τα παρεπόμενα έξοδα, κ.λπ. με τα οποία ο διοργανωτής της δημοπρασίας επιβαρύνει τον αγοραστή του αγαθού (Τσιατούρας, 2013).

Μετά τη διενέργεια της δημοπρασίας εκδίδει προς τον εντολέα του εκκαθάριση (άρθρο 12 Κ.Β.Σ.) στην οποία χωριστά, για κάθε είδος αναγράφει την τιμή κατακύρωσης του είδους και το ποσό της προμήθειας στο οποίο εμπεριέχεται και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε 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 (Σταματόπουλος, 2013).

### ΠΑΡΑΓΕΙΓΜΑ

Έστω ο Α διοργανωτής δημοπρασιών, πραγματοποιεί δημοπρασία και πωλεί μεταχειρισμένα αντικείμενα (αντίκες) τα οποία του παρέδωσε ο εντολής Β με σύμβαση εντολής για πώληση, με προμήθεια 20% επί της αξίας πώλησης. Τα είδη παραδόθηκαν στο Α με δελτίο αποστολής του Β. Στη συνέχεια ο Α διενεργεί τη δημοπρασία και πωλεί τα είδη στον Γ πλειοδότη αντί του συνολικού ποσού με Φ.Π.Α. 12000. Για την πώληση ο Α εκδίδει δικό του τιμολόγιο στο οποίο αναλυτικά αναγράφει το είδος, την ποσότητα και την τιμή κατακύρωσης χωριστά για κάθε είδος. Η εκκαθάριση (του άρθρου 12 Κ.Β.Σ.) την οποία εκδίδει ο Α προς το Β διατυπώνεται ως εξής:

Τιμή κατακύρωσης π.χ. για το είδος Α 9000

Τιμή κατακύρωσης π.χ. για το είδος Β 3000

Σύνολο 12000

Μείον προμήθεια 20% 12000 2400

Αξία προς απόδοση στον εντολέα 9600

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

Αντίτιμο πώλησης 12000

Μείον αξία προς απόδοση στον εντολέα 9600

Φορολογητέα αξία με Φ.Π.Α. 2400

Με εσωτερική υφαίρεση προκύπτει η καθαρή φορολογητέα αξία

$2400 : 1.19 = 2016, 81$

Φ.Π.Α. που αναλογεί στη φορολογητέα αξία

$2016, 81 * 19\% = 383, 19$

Το ποσό αυτό υποχρεούται ο δημοπράτης να το καταβάλλει στο Δημόσιο με περιοδική δήλωση τριμηνιαία αν τηρεί βιβλία β' κατηγορίας ή μηνιαία αν τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας.

Ο Φ.Π.Α εισροών που επιβαρύνει τα γενικά έξοδα και τα πάγια στοιχεία του διοργανωτή δημοπρασιών, εκπίπτει από το φόρο των εκροών στην ίδια φορολογική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η Δημοπρασία.

### Πως καταχωρεί τις πράξεις του ο διοργανωτής της δημοπρασίας στα λογιστικά του βιβλία

Ο διοργανωτής της δημοπρασίας οφείλει να καταχωρεί σε προσωρινούς λογαριασμούς ή σε ξεχωριστές στήλες, στα βιβλία που τηρεί, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., τα ποσά που εισπράττει ή θα εισπράξει από τον αγοραστή των αγαθών και τα ποσά που αποδίδει ή θα αποδώσει στον πωλητή των αγαθών (εντολέα). (Σταματόπουλος, 2013)

### Χρόνος πώλησης των αγαθών

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

### Παραδόσεις καινούριων μεταφορικών μέσων

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται, προκειμένου για παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 11, εφόσον πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 28. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και του άρθρου 45, θεωρούνται ως:

α) «Μεταχειρισμένα αγαθά», τα κινητά ενσώματα αγαθά τα οποία δύναται να επαναχρησιμοποιηθούν στην κατάσταση που βρίσκονται ή μετά από επισκευή και συντήρηση, εκτός των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας και εκτός των ευγενών μετάλλων ή πολύτιμων λίθων.

β) «Υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής», ο υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 3, ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας εισάγει, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του, με σκοπό τη μεταπώληση τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 5.

γ) «Διοργανωτής δημοπρασίας», ο υποκείμενος στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 3, ο οποίος στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, θέτει ένα αγαθό προς πώληση σε δημοπρασία με σκοπό την παράδοσή του, στον πλειοδότη.

δ) «Εντολέας διοργανωτή δημοπρασίας», το πρόσωπο το οποίο μεταβιβάζει αγαθό σε διοργανωτή δημοπρασίας, με σκοπό την παράδοσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού (Τότσης, 2013).

#### **Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού. ( άρθρο 47)**

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η παράδοση, ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, συμπεριλαμβανομένου του επενδυτικού χρυσού για τον οποίο υπάρχουν πιστοποιητικά, κατ' είδος ή κατά γένος ή που αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής μεταξύ λογαριασμών σε χρυσό, συμπεριλαμβανομένων, ιδίως, δανείων χρυσού και συμβάσεων ανταλλαγών με δικαίωμα κυριότητας ή απαίτησης επενδυτικού χρυσού, καθώς και συναλλαγές επενδυτικού χρυσού με προθεσμιακές συμβάσεις και απλές προθεσμιακές συμβάσεις), οι οποίες προκαλούν αλλαγή κυριότητας ή απαίτησης όσον αφορά επενδυτικό χρυσό.

β) Οι υπηρεσίες μεσιτών, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό άλλου, όταν παρεμβαίνουν στην παράδοση επενδυτικού χρυσού για τον εντολέα τους (Τσιατούρας, 2013).

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επενδυτικός χρυσός» νοούνται:

α) Ο χρυσός υπό μορφή ράβδου ή πλάκας, βάρους αποδεκτού από τις αγορές πολύτιμων μετάλλων, καθαρότητας τουλάχιστον 995 χιλ, αντιπροσωπευόμενος ή μη

από τίτλους. Εξαιρούνται από το καθεστώς του παρόντος άρθρου οι ράβδοι και πλάκες βάρους έως και ενός 1 γραμ.

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

- είναι καθαρότητας τουλάχιστον 900 χιλ,
- έχουν κοπεί μετά το έτος 1800,
- αποτελούν ή έχουν αποτελέσει νόμιμο χρήμα στη χώρα προέλευσής τους και
- πωλούνται υπό κανονικές συνθήκες σε τιμή η οποία δεν υπερβαίνει κατά ποσοστό άνω του 80% την αξία της ελεύθερης αγοράς του χρυσού ο οποίος περιέχεται στα νομίσματα. Τα νομίσματα που ανταποκρίνονται στις ανωτέρω προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τεύχος Γ, κάθε έτους. Ο κατάλογος αυτός δημοσιεύεται πριν από την έναρξη εκάστοτε ημερολογιακού έτους και ισχύει για το επόμενο ημερολογιακό έτος. Τα νομίσματα αυτά δεν θεωρείται ότι πωλούνται για συλλεκτικούς σκοπούς (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

3. Οι υποκείμενοι στο φόρο που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μεταποιούν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό, όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, μπορούν να επιλέγουν τη φορολόγηση της παράδοσης του επενδυτικού χρυσού σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο. Στην περίπτωση αυτή, δικαίωμα επιλογής έχουν και τα πρόσωπα της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, για τη φορολόγηση των πράξεων μεσολάβησής τους σε πράξεις παράδοσης επενδυτικού χρυσού, για τις οποίες ο προμηθευτής - εντολέας έχει επιλέξει τη φορολόγησή τους. Οι προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών (Τσιατούρας, 2013).

4. Οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν τις πράξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, εκτός αυτού:

α) που οφείλεται ή καταβλήθηκε για την παράδοση επενδυτικού χρυσού, που έγινε προς αυτούς από πρόσωπα τα οποία έχουν ασκήσει το δικαίωμα επιλογής για υπαγωγή τους στο φόρο του παρόντος νόμου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου,

β) που οφείλεται ή καταβλήθηκε λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής μη επενδυτικού χρυσού μετατρέποντας το στη συνέχεια σε επενδυτικό χρυσό από τον ίδιο τον υποκείμενο ή από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του (Σταματόπουλος, 2013),

γ) που οφείλεται ή καταβλήθηκε για λήψη υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται στην μεταβολή του σχήματος, του βάρους ή της καθαρότητας του χρυσού, συμπεριλαμβανομένου και του επενδυτικού χρυσού,

δ) ειδικά τα πρόσωπα που παράγουν επενδυτικό χρυσό ή μετατρέπουν κάθε είδους χρυσό σε επενδυτικό χρυσό έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα από αυτά φόρο, λόγω παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με την παραγωγή ή μετατροπή του εν λόγω χρυσού, ως εάν φορολογείτο πλήρως ή εκ μέρους τους μεταγενέστερη παράδοση του χρυσού που τυγχάνει απαλλαγής με βάση το παρόν άρθρο (Τότσης, 2013).

5. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, πέραν των υποχρεώσεών τους που προβλέπονται από άλλες διατάξεις, υποχρεούνται, επίσης, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού να εφαρμόζουν τις διατάξεις του π.δ.186/1992 (ΦΕΚ 84 Α) για την πώληση αγαθών.

Ειδικότερα στα προβλεπόμενα στοιχεία του άρθρου 13 του π.δ. 186/1992, για τις πωλήσεις επενδυτικού χρυσού αναγράφονται, εκτός των άλλων, το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του αγοραστή, η ποσότητα και το είδος του επενδυτικού χρυσού, ανεξαρτήτως της αξίας της συναλλαγής. Ειδικά, στην περίπτωση πωλήσεων χρυσών νομισμάτων, που πληρούν τα κριτήρια της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι υποκείμενοι υποχρεούνται, επιπλέον, να υποβάλλουν στο Υπουργείο Οικονομικών, Διεύθυνση Φ.Π.Α., κατάλογο με τα νομίσματα που

αποτελέσαν αντικείμενο των συναλλαγών τους, αναφέροντας την τελευταία τιμή που επιτεύχθηκε πριν την 1η Απριλίου εκάστοτε έτους. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από 1.8.2000 (Παπαδέας, 2013).

#### **4.4. ΤΙ ΙΣΧΥΕΙ ΓΙΑ ΤΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ**

Σε περίπτωση που τα αποκτώμενα αγαθά είναι καινούρια μεταφορικά μέσα ή αγαθά που επιβαρύνονται με ειδικό φόρο κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) (πετρελαιοειδή προϊόντα, αλκοόλη, αλκοολούχα ποτά και καπνοβιομηχανικά προϊόντα), τότε υπάρχει πάντα ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση αγαθών αυτών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που αποκτά τα αγαθά ή την ιδιότητα του πωλητή. Πχ. αν το ένα νοσοκομείο αγοράσει ένα καινούριο αυτοκίνητο-ασθενοφόρο από την Αγγλία, τότε η πράξη αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την αξία της συναλλαγής αυτής. Όμως, οι αντιπροσωπείες αυτοκινήτων, οι επιχειρήσεις και μισθώνουν αυτοκίνητα και οι επιχειρήσεις που εκπαιδεύουν οδηγούς αυτοκινήτων δεν καταβάλλουν Φ.Π.Α. διότι για αυτούς θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση (Εγκ.Υπ.Οικ 1131481/πολ.1282/92) (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013).

Επίσης είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει Φ.Π.Α. στην Ελλάδα ακόμα και ο ιδιώτης που περιστασιακά αγοράζει καινούριο αυτοκίνητο, μοτοσυκλέτα, αεροπλάνο, πλοίο, από πωλητή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος (Εγκ.Υπ.Οικ. 1131481/92, άρθρο 2 παρ.1γ Ν.2859/000). Αν κατέβαλε Φ.Π.Α. και στο άλλο κράτος-μέλος για την αγορά καινούριου αυτοκινήτου, τότε δικαιούται να το πάρει πίσω σύμφωνα με την Ε.Δ.Υ.Ο. Π.3675/28.5.93).

Αντίθετα αν κάποιος αγοραστής ιδιώτης αγοράζει άλλα αγαθά, εκτός από καινούρια μεταφορικά μέσα, από άλλο κράτος –μέλος, καταβάλλει το Φ.Π.Α. στο κράτος από το οποίο τα αγοράζει. Αν δηλαδή κάποιος ιδιώτης αγοράσει μεταχειρισμένο

αυτοκίνητο καταβάλλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος της αγοράς, με τον ισχύοντα σε αυτό συντελεστή και στην Ελλάδα δεν καταβάλλεται κανένα ποσό Φ.Π.Α., εφόσον ο ιδιώτης προσκομίσει τιμολόγιο αγοράς μεταχειρισμένου οχήματος ή άλλου στοιχείου που θα απέχει θέση τιμολογίου και εφόσον αποδεικνύεται με το τιμολόγιο αυτό ότι ο αγοραστής κατέβαλε το Φ.Π.Α στο κράτος-μέλος της αγοράς, αλλιώς καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. στο τελωνείο της Ελλάδας (Εγκ.Υπ.Οικ.Π. 4150/266/21.6.93, 1071947/πολ.1050/11.2.00) (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, καθώς και τα καινούρια μεταφορικά μέσα, όταν πραγματοποιούνται από νομικά μη υπαγόμενα στο Φ.Π.Α ή από απαλλασσόμενες επιχειρήσεις ή από αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/00, υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν τα πρόσωπα αυτά έχουν υπερβεί το όριο ή όχι των 10.000 ευρώ που προβλέπεται στην παρ.2 του άρθρου 11του Ν.2859/00, εφόσον όμως έχουν εγγραφεί στο σύστημα VIES ΠΟΥ διαρκεί για δυο διαχειριστικές χρήσεις, αλλιώς όταν οι αγορές της τρέχουσας ή της προηγούμενης χρήσης από τα λοιπά κράτη-μέλη δεν υπερβαίνουν τα 10.000 ευρώ τότε ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο κράτος μέλος της αγοράς (άρθρο 11 παρ.3γ Ν.2859/000.Το ίδιο γίνεται και για τα μεταχειρισμένα ΙΧΕ αυτοκίνητα μέχρι 9 θέσεων, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α και ανήκει στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. (Εγκ. Υπ. Οικ 1071847/πολ.1050/11.2.00) (Τσιατούρας, 2013).

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙΝΟΥΡΙΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ**

Κάθε πρόσωπο, όταν πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση καινούριου μεταφορικού μέσου, υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή ειδική προσωρινή δήλωση για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην απόκτηση αυτή. Η ειδική προσωρινή δήλωση υποβάλλεται το αργότερο μέχρι της



10 του επόμενου μήνα από την αγορά αλλά όχι αργότερα από την άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου στο εσωτερικό της χώρας από την αρμόδια κατά περίπτωση αρχή.

Τα αυτοκίνητα και οι μοτοσυκλέτες τα οποία, τίθενται με έγκριση της τελωνειακής αρχής σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης, τελούν υπό αναστολή επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του Φ.Π.Α. για το χρονικό διάστημα που βρίσκονται στο καθεστώς αυτό. (Καλαμάρας & Καλαμάρα, 2013)

#### **ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΑΙΝΟΥΡΙΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ**

Οι απαλλασσόμενες επιχειρήσεις όπως οι κλινικές, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τα εκπαιδευτήρια κ.λ.π. όταν αγοράζουν από άλλα κράτη-μέλη καινούρια μεταφορικά μέσα, υποβάλλουν την ειδική δήλωση στην τελωνειακή αρχή και καταβάλλουν τον αναλογούντα φόρο εισροών εφόσον ο προμηθευτής δεν έχει επιβαρύνει την αξία με φόρο. Το καταβληθέν στο τελωνείο ποσό του Φ.Π.Α. προσαυξάνει την τιμολογιακή αξία του πάγιου και υπόκειται κανονικά και αυτό σε τμηματική απόσβεση (Σταματόπουλος, 2013).

#### **ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ**

Θεωρούνται ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012):

- Η πώληση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου προερχόμενου από άλλο κράτος-μέλος, από αλλοδαπό πωλητή υποκείμενο στο καθεστώς Φ.Π.Α., σε εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας έμπορο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ή σε πρόσωπο με αντικείμενο εργασιών την μίσθωση αυτοκινήτων ή την μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

- Η πώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων μέχρι εννέα θέσεων από εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος πωλητές υποκείμενους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. σε αγοραστές στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίοι είναι αγρότες του ειδικού καθεστώτος απαλλασσόμενες επιχειρήσεις ή νομικά πρόσωπα, εφόσον η αξία των αγορών χωρίς το Φ.Π.Α. που πραγματοποιούν υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ή δεν έχουν υπερβεί το όριο αυτό και έχουν ενταχθεί προαιρετικά στο σύστημα VIES.
- Η πώληση μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων, από πωλητές εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας εκμεταλλευτές TAXI υποκείμενους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Στις παραπάνω περιπτώσεις ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην Ελλάδα, στο τελωνείο, και όχι στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του πωλητή. Ο αγοραστής υποχρεούται να εγγραφεί πριν την αγορά στο σύστημα VIES προκειμένου να μην καταβάλλει το Φ.Π.Α. στο κράτος-μέλος εγκατάστασης του πωλητή (Σταματόπουλος, 2013).

- Όταν αγοράζεται (από έμπορο ή πρόσωπο) μεταχειρισμένο αυτοκίνητο (επιβατικό ή φορτηγό) από πωλητή άλλου κράτους-μέλους που είναι ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους της χώρας του, τότε δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. στο τελωνείο της Ελλάδος, αλλά ούτε και απεικονίζεται η συναλλαγή αυτή στην περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική απόκτηση, ούτε και δηλώνεται στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα (listing) (Εγκ.Υπ.Οικ. 1971947/ πολ. 1050/11.2.00, πολ. 1026/1.2.08).
- Στην ενδοκοινοτική παράδοση καινούριου μεταφορικού μέσου, ο πωλητής στο τιμολόγιο που θα εκδόσει, θα πρέπει να αναγράψει τα στοιχεία εκείνα με βάση τα οποία το μεταφορικό μέσο δεν χαρακτηρίζεται ως μεταχειρισμένο μέχρι τη στιγμή της παράδοσης.(Εγκ.Υπ.Οικ.1002841/πολ.1004/14.1.04)

Για την Ελλάδα δε συνιστούν ενδοκοινοτική απόκτηση, οι αγορές σκαφών και αεροσκαφών, υλικών και αντικειμένων, τροφοεφοδίων κλπ, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 27, καθώς και οι παραδόσεις αγαθών προς διεθνείς οργανισμούς, πρεσβείες και ένοπλες δυνάμεις του ΝΑΤΟ. Οι αγορές αυτές απαλλάσσονται άμεσα από το Φ.Π.Α. ως παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες στο άλλο κράτος-μέλος (Κορομηλάς, 2012).

#### **4.5. ΤΙ ΙΣΧΥΕΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά (Καραφάς, 2013).

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,
- β) 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 αδείας.

Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2012):

- α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινοτήτων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων

κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών

(Παπαδέας, 2013).

#### **Πότε γεννιέται η φορολογική υποχρέωση για το Φ.Π.Α. στις παραδόσεις ακινήτων**

Η φορολογική υποχρέωση στις παραδόσεις ακινήτων γεννιέται και ο Φ.Π.Α. γίνεται απαιτητός, όταν υπογράφεται το οριστικό συμβόλαιο ή συντάσσεται η έκθεση κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι την σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης ή γίνεται η μεταγραφή στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου ή υπογράφεται το προσύμφωνο με τον όρο της αυτοσύμβασης του άρθρου 235 του Α.Κ. εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου. Επίσης η φορολογική υποχρέωση για το Φ.Π.Α. γεννιέται και όταν το ακίνητο, μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής του, αρχίζει να ιδιοκατοικείται ή να παραδίδεται σε μη φορολογητέα δραστηριότητα της ίδιας επιχείρησης ή να μισθώνεται ή να παραδίδεται δωρεάν η χρήση του ακινήτου ή να χρησιμοποιείται για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

### **Ποια είναι η φορολογητέα αξία στις παραδόσεις ακινήτων**

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή που πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο πωλητής από τον αγοραστή, τον λήπτη ή το τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές. Στις αυτοπαραδόσεις ακινήτων, ως φορολογητέα αξία παίρνεται το κόστος κατασκευής και στους πλειστηριασμούς ακινήτων το εκπλειστηρίασμα (Σταματόπουλος, 2013).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

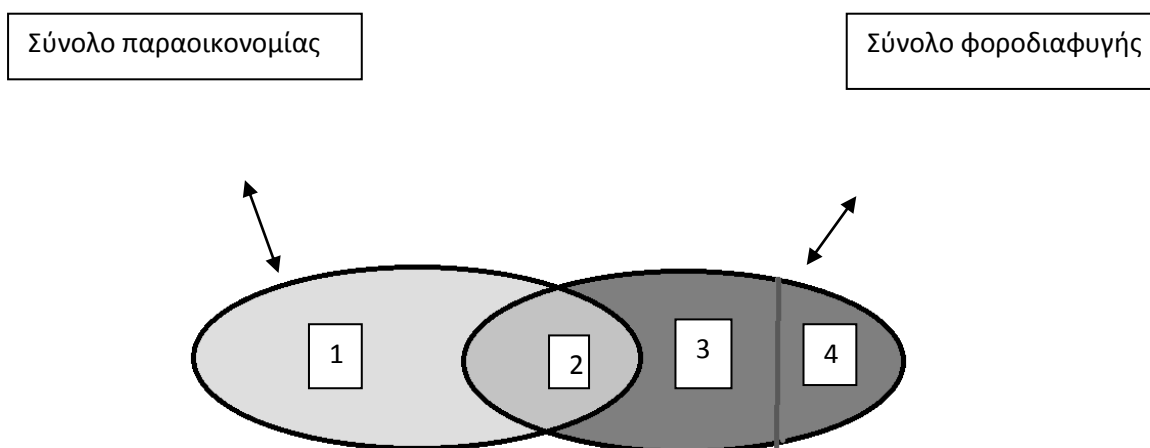
Φοροδιαφυγή αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Θεωρείται παράνομη και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά και συνιστά το αδίκημα της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου με την παραβίαση ή καταστρατήγηση του νόμου. Επίσης, όταν λέμε φοροδιαφυγή, εννοούμε το σύνολο των παρανομών ενεργειών των ιδιωτικών φορέων (επιχειρήσεων), με τις οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους υποχρέωσης (δηλαδή την πληρωμή φόρων) (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

#### 5.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η διαφθορά – έννοια στενά συνδεδεμένη με την παραοικονομία και τη φοροδιαφυγή – απασχολεί τους αρχαίους Έλληνες περισσότερο από 3.000 χρόνια, χωρίς, ωστόσο να καταφέρουν να την πατάξουν.

Για παράδειγμα, ο Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης που θεσμοθέτησε η παρούσα κυβέρνηση, είχε απασχολήσει τον Αριστοτέλη. Παρ' όλα αυτά, η παραοικονομία στην Ελλάδα υπολογίζεται σήμερα στα 55 δισ. ευρώ, καθώς αντιστοιχεί σχεδόν στο 29% του ΑΕΠ. Ο τζίρος της ετήσιας μίζας ανέρχεται σε 400 εκατ. ευρώ, ενώ ο κύκλος εργασιών που δεν δηλώνεται από τις επιχειρήσεις σε περίπου 15 δισ. ευρώ το χρόνο. Αυτό τουλάχιστον εκτιμούν διεθνείς οργανισμοί, όπως είναι η Παγκόσμια Τράπεζα (Γκίνογλου, 2004).

## 5.2. Η ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ



- 1 Οικονομική δραστηριότητα που δεν καταγράφεται, αλλά τα αντίστοιχα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι δηλώνονται (αποδίδονται) στην εφορία. Παραοικονομία χωρίς φοροδιαφυγή.
- 2 Οικονομική δραστηριότητα που δεν καταγράφεται και τα αντίστοιχα εισοδήματα και οι έμμεσοι φόροι δεν δηλώνονται (αποδίδονται) στην εφορία. Παραοικονομία και φοροδιαφυγή
- 3 Η προστιθέμενη αξία καταγράφεται στους εθνικούς λογαριασμούς, αλλά τα αντίστοιχα εισοδήματα και η έμμεσοι φόροι δεν δηλώνονται (αποδίδονται) στην εφορία, π.χ. αγροτική παραγωγή και οικοδομική δραστηριότητα. Φοροδιαφυγή χωρίς παραοικονομία
- 4 Το τμήμα της φοροδιαφυγής που δεν συνδέεται στην τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, π.χ. φοροδιαφυγή στις μεταβιβαστικές πληρωμές, στην φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στα τέλη κυκλοφορίας. Φοροδιαφυγή χωρίς παραοικονομία (Πετράκης, 2011).

Άρθρο 55 (4474/2013)

Αναφέρει (Σταματόπουλος, 2013):

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος.

β) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό την απόκρυψη αληθινών γεγονότων

γ) η απόκρυψη φορολογικών στοιχείων και η δημιουργία πλαστών και η μη καταχωρίσει στα οικία βιβλία θεωρείται πλαστές αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού

δ) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου με σκοπό την απόκρυψη επιφέρει πρόστιμο ελάχιστου ύψους 2, 500 ευρώ

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 100% της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 50% της αξίας του

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

α) Όταν δεν γίνεται δυνατή η εξακρίβωση των εικονικών τοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο 25%



β) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου.

γ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 15% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Η Φοροδιαφυγή αποτελεί σοβαρό έγκλημα - απάτη σε βάρος του κράτους. Γενικά αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από τις φορολογικές Αρχές. Η φοροδιαφυγή εκτός από ποινικό αδίκημα που μπορεί να σημειωθεί κατά παράβαση ή καταστράτηγηση του φορολογικού νόμου, θεωρείται και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά δεδομένου ότι το συνολικό ποσό αυτής θα κληθεί τελικά να επωμισθεί, με πρόσθετα κυβερνητικά μέτρα.

### **5.3. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Οι έμμεσοι φόροι βασίζονται στην θεωρία του «αυτομάτου ελέγχου». Με βάση την θεωρία αυτή υποβάλλομαι την σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ πωλητή και αγοραστή, δηλαδή σε περίπτωση που ο πωλητής δεν εκθέσει φορολογικό στοιχείο

που να περιέχει το σύνολο του εμμέσου φόρου, ο αγοραστής να μην μπορεί να τον εκπέσει, αυξάνοντας έτσι το κόστος αγοράς του αγαθού (Ελευθεροτυπία, 2011).

Στην περίπτωση όμως που ο αγοραστής είναι και ο τελικός καταναλωτής του αγαθού η παραπάνω θεωρία δεν είναι σίγουρο ότι μπορεί να λειτουργήσει. Διότι τα οφέλη του πωλητή πολλαπλασιάζονται από την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή την έκδοση φορολογικού στοιχείου για μικρότερη αξία. Όσον αφορά το φορολογικό στοιχείο, αποδίδει λιγότερο ή καθόλου έμμεσο φόρο (Φ.Π.Α.), αποδίδει σε περίπτωση κερδοφόρου επιχείρησης λιγότερο ή καθόλου άμεσο φόρο (εταιρικό, εισοδήματος), από την άλλη μεριά σε εμπορικό επίπεδο γίνεται πιο ανταγωνιστικός από άλλους πωλητές δίνοντας μικρότερη τιμή στην αγορά για το ίδιο αγαθό. Αντιθέτως από την μεριά του τελικού καταναλωτή που έχει άμεσο οικονομικό όφελος, επιφέροντας μικρότερο τίμημα (iefimerida.gr, 2013B).

Αυτό το φαινόμενο ονομάζεται «Παράδοξο της Φορολογικής Συμπεριφοράς», με το οποίο ο καταναλωτής αντί να επιβραβεύει τον νομιμόφρονα πωλητή, τελικά επιλέγει αυτόν που φοροδιαφεύγει. Έτσι οι Κυβερνήσεις έχουν θεσπίσει κίνητρα έκπτωσης επί του οφειλόμενου φόρου φυσικών προσώπων, με τον οποίο οι καταναλωτές να ζητούν το ακριβές φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής. Το πρόβλημα εστιάζεται στον υψηλό φορολογικό συντελεστή του Φ.Π.Α. (23%), ο οποίος απέχει, πολύ από το όφελος του καταναλωτή από τον συγκεκριμένο φόρο. Όμως στην χώρα μας ένα μεγάλο ποσοστό των φορολογικών δηλώσεων είναι κάτω από το όριο του φορολογητέου εισοδήματος. Σε περίπτωση όμως που το φορολογητέο εισόδημα είναι πάνω από το αφορολόγητο όριο, τότε φορολογείται με τον μικρότερο φορολογικό συντελεστή. Όταν μιλάμε για μια χώρα με υψηλή φορολογική συμμόρφωση, τότε ο καταναλωτής επιβραβεύει τον νόμιμο πωλητή και τιμωρεί τον φοροφυγά είτε με άρνηση αγοράς, είτε με καταγγελία του γεγονότος αυτού στις Φορολογικές Αρχές (Καραφάς, 2013).

Το κοινωνικό κόστος από τη φοροδιαφυγή του Φ.Π.Α. στα πλαίσια και της Στρατηγικής της Λισσαβόνας είναι τεράστιο, αν το μεταφράσουμε σε οικονομικούς πόρους που χάνονται, στην επιβράδυνση της ανάπτυξης της οικονομίας, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας, στη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας και στις

στρεβλώσεις λειτουργίας της αγοράς μέσω της ανάπτυξης αθέμιτου ανταγωνισμού (Μητρόπουλος & Κουνάδης, 2001).

Στο σημείο αυτό θα ήταν καλό να κάνουμε μία αναδρομή στο Φ.Π.Α. έτσι ώστε ο αναγνώστης να κατανοήσει τη σημασία του. Οι φόροι κατανάλωσης είναι μία από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για ένα κράτος, στις δε χώρες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) αντιστοιχούν σε ένα ποσοστό μεγαλύτερο του 30% της συνολικής φορολογίας. Ο Φ.Π.Α. έχει υιοθετηθεί σε περισσότερες από εκατόν τριάντα χώρες στον κόσμο, οι Η.Π.Α. δε είναι η μόνη χώρα του Ο.Ο.Σ.Α. που δεν έχει υιοθετήσει τον φόρο. Στις 17 Μαΐου του 1977, το Συμβούλιο της Κοινότητας θέσπισε την 6η Κοινοτική Οδηγία στην οποία περιγράφεται το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Αυτή η Κοινοτική Οδηγία ήταν και η βασική με την οποία καθιερώθηκε η ομοιόμορφη εφαρμογή του φόρου στα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. (Πομόνης, 2009)

Η φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα πλέγμα και μία αλληλεπίδραση πολλών διαφορετικών παραγόντων, σημαντικότεροι των οποίων είναι (Μέντης, 2003):

- Η δυνατότητα μεταφοράς τεχνογνωσίας της φοροδιαφυγής από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο, επειδή ο φόρος είναι κοινός στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- Η δυνατότητα συνδυασμένων ενεργειών από τις φορολογικές υπηρεσίες των κρατών μελών είναι σχετικά μικρές, η πληροφορία αργεί να φθάσει σε κάποια φορολογική αρχή, να επεξεργαστεί και τελικά να διαχυθεί και να διασταυρωθεί με τις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών μελών και γενικά υστερεί χρονικά κατά πολύ της παράνομης πράξης (φοροκλοπή). (Δημήτριος Μελάς, Επιτροπή Ερευνητών Πανεπιστημίου Μακεδονίας 1997)
- Το επίπεδο φορολογικής ηθικής είναι τελείως διαφορετικό τόσο μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσο και μεταξύ των επιχειρήσεων και των νοικοκυριών.

Η φορολογική απάτη τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία (Φ.Π.Α.), έχει έναν κύκλο ζωής τα στάδια του οποίου είναι τα εξής:

- Γέννηση (Fraud Birth)
- Εκκόλαψη (Fraud Incubation)
- Ανάπτυξη (Fraud Development)
- Ωρίμανση (Fraud Maturation)
- Μετάλλαξη (Fraud Mutation)
- Παρακμή (Fraud Decline)

Η καταπολέμηση της φορολογικής απάτης είναι ευκολότερη στα δύο αρχικά στάδια. Κατά συνέπεια αν η φορολογική αρχή μπορεί να παρέμβει σε αυτά, τότε θα έχει σοβαρά αποτελέσματα αλλά θα αποτρέψει και άλλους επίδοξους μιμητές από το να προσπαθήσουν και αυτοί. Επιπλέον, όταν η φορολογική απάτη ανακαλυφθεί, θα πρέπει να ακολουθείται διαφοροποιημένη στρατηγική αντιμετώπισής της, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο ευρίσκεται. Λόγου χάρη ο εκ των υστέρων έλεγχος Φ.Π.Α. στη χώρα μας σε περίπτωση οφειλομένου φόρου από το Δημόσιο, ώστε μετά τον τακτικό έλεγχο να αποδοθεί στον δικαιούχο το 10% είναι ατελέσφορος, επειδή αυτός που διαπράττει φορολογική απάτη στο φόρο προστιθέμενης αξίας έχει ήδη οικειοποιηθεί το 90% του αιτουμένου ποσού ουσιαστικά μόνο με έναν αρχικό έλεγχο, έχει ήδη εξαφανιστεί και κατά συνέπεια ουδόλως βτον ενδιαφέρει να εισπράξει το υπολειπόμενο ποσό (Politika.gr, 2013).

#### 5.4. ΓΙΑΤΙ Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΙΝΑΙ ΜΕΓΑΛΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ

Μια πρώτη απάντηση είναι, γιατί είναι ένα σοβαρό αίτιο για μεγάλα δημόσια ελλείμματα, μια και προκαλεί έλλειψη οικονομικών πηγών για το κράτος και το καθιστά ανίκανο να καλύψει τα έξοδά του. Αυτό οδηγεί τις Κυβερνήσεις σε αυξημένο εξωτερικό ή εσωτερικό δανεισμό. Το πρώτο σημαίνει λιγότερη ανεξαρτησία και ελευθερία οικονομικών και άλλων επιλογών για τη χώρα, αλλά και αύξηση το δημοσίου χρέους λόγω των υψηλών επιτοκίων του εξωτερικού δανεισμού. Η δεύτερη σημαίνει αύξηση των επιτοκίων προκειμένου να προσελκυσθούν ιδιωτικά κεφάλαια προς κάλυψη του δημοσίου ελλείμματος, όμως αυτό μειώνει την κυκλοφορία του χρήματος στην αγορά και εγκλωβίζει μεγάλα ιδιωτικά κεφάλαια στο Κρατικό Θησαυροφυλάκιο με αποτέλεσμα την μείωση των ιδιωτικών επενδύσεων, που είναι απολύτως αναγκαίες για την ανάπτυξη της Οικονομίας, με αποτέλεσμα στασιμότητα και μείωση ανταγωνιστικότητας (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

Άλλη βλαβερή συνέπεια της φοροδιαφυγής είναι η δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών, μια και κάποια επαγγέλματα μπορούν να φοροδιαφεύγουν και κάποια όχι, κάτι που όχι μόνο δημιουργεί ανισότητα ως προς την επιβάρυνση των φορολογουμένων, αλλά οι φόροι γίνονται ακόμη επαχθέστεροι για τους μη φοροδιαφεύγοντες λόγω της υστέρησης των δημοσίων εσόδων, υστέρηση που συνήθως καλύπτεται από την επιβάρυνση εκείνων που ήδη πληρώνουν πολλούς φόρους.

Η φοροδιαφυγή όμως οδηγεί και σε κακό καταμερισμό των πηγών πλούτου, επειδή οι άνθρωποι σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να επιλέγουν την ανάμειξή τους σε ορισμένες δραστηριότητες, όχι επειδή είναι πραγματικά ανταγωνιστικές ή παραγωγικές, αλλά με κριτήριο την ευκολία διαπράξεως φοροδιαφυγή (Τράπεζα της Ελλάδας, 2011)ς.

Πρόβλημα όμως δημιουργείται και στον τομέα του ανταγωνισμού ο οποίος νοθεύεται, αφού κάποιες αδύναμες επιχειρήσεις με οριακή κερδοφορία, χρησιμοποιούν την φοροδιαφυγή σαν στρατηγικό πλεονέκτημα, προκειμένου να

μειώσουν το κόστος τους και αυτό βέβαια βρίσκεται πολύ μακριά από την ήδη ουτοπική ιδέα του τέλει ανταγωνισμού. Αυτό επιπλέον αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις από νέες επενδύσεις και ανάληψη ρίσκων για αύξηση της κερδοφορίας τους, αφού αυτό μπορούν να το επιτύχουν με πολύ ευκολότερο τρόπο, την φοροδιαφυγή (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2009).

Φοροδιαφυγή σημαίνει όμως και σπατάλη πηγών σε μη παραγωγικές δραστηριότητες. Αυτό συμβαίνει επειδή δημιουργεί υψηλά κόστη συναλλαγών για τους φοροφυγάδες. Με τον όρο αυτό εννοούνται όλα εκείνα τα έξοδα σε χρήμα, χρόνο και προσπάθεια, στα οποία πρέπει να υποβληθούν προκειμένου να επιτύχουν τη φοροδιαφυγή, χωρίς να συλληφθούν [π.χ. ειδικούς λογιστές και δικηγόρους, χρόνο και προσπάθεια για την τήρηση των περιβόητων διπλών βιβλίων κλπ]. Όμως και για την Κυβέρνηση, η ύπαρξη της φοροδιαφυγής σημαίνει υψηλά κόστη συναλλαγών και διοικήσεως μια και πρέπει να συγκροτήσει και να διατηρήσει αποτελεσματικό, όλον εκείνο τον ελεγκτικό μηχανισμό που είναι απαραίτητος, για να γίνει η φοροδιαφυγή δυσκολότερη. Ενώ θα πρέπει να θεσπίζει και ειδικούς νόμους, όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερους κατά της φοροδιαφυγής, που και αυτοί συνιστούν επιπλέον κόστος συναλλαγής (Παπαδέας, 2008).

Η παραοικονομία, της οποίας κύριο μέρος και αιτία αποτελεί η φοροδιαφυγή, σημαίνει όμως και ότι πολλά ιδιωτικά εισοδήματα μένουν εκτός των επισήμων στατιστικών υπολογισμών, όπως αυτός του Α.Ε.Π., που δείχνουν την πραγματική κατάσταση της οικονομίας. Αυτό σημαίνει ότι η Κυβέρνηση δεν έχει την ακριβή εικόνα της κατάστασης και είναι πολύ πιθανό να λάβει λανθασμένες αποφάσεις σε σχέση με την οικονομία και πιθανώς να δημιουργήσει περισσότερα προβλήματα από εκείνα που θέλει να λύσει.

Τέλος, αν λάβουμε σαν δεδομένο ότι οι δραστηριότητες των φοροφυγάδων πληρώνονται πάντοτε τοις μετρητοίς, η φοροδιαφυγή μειώνει την ελαστικότητα της ζήτησης ρευστού στις αλλαγές των κρατικών επιτοκίων, κάτι που σημαίνει μεγαλύτερες δυσκολίες στην εφαρμογή νομισματικής πολιτικής (Δανελάτος, 2000).

Βέβαια ορισμένοι μπορεί να διακρίνουν και μερικές θετικές πλευρές στην φοροδιαφυγή. Αν θεωρήσουμε την κυβέρνηση σαν «Λεβιάθαν», που απομυζά τους φορολογουμένους, η φοροδιαφυγή μπορεί να είναι και ωφέλιμη σαν σήμα προς την κυβέρνηση να αλλάξει την πολιτική της. Βέβαια πίσω από αυτήν την άποψη κρύβεται η ακραία φιλελεύθερη ιδέα που υποστηρίζει ότι η φοροδιαφυγή είναι το μόνο μέσο που έχει ο φορολογούμενος στην διάθεσή του για να αντισταθεί στην αυξανόμενη παρέμβαση του κράτους στην προσωπική του ελευθερία (Μέντης, 2003).

Ένα άλλο θετικό αποτέλεσμα της φοροδιαφυγής είναι ότι μπορεί να δώσει δυνατότητα για οικονομικώς παραγωγικές δραστηριότητες, οι οποίες αλλιώς δεν θα υπήρχαν καθόλου, λόγω της φορολογίας. Είναι γνωστό ότι οι φόροι χρησιμοποιούνται και για την υποβοήθηση ορισμένων δραστηριοτήτων, είτε για την αποθάρρυνση από άλλες. Βέβαια οι κυβερνητικές αυτές επιλογές δεν γίνονται πάντα με βάση την λογική του γενικού συμφέροντος, αλλά συχνά επηρεάζεται και από διάφορες ομάδες πίεσης [lobbies]. Σ' αυτές τις περιπτώσεις η φοροδιαφυγή μπορεί να βελτιώσει αυτήν την κακή κατανομή πηγών (Μητρόπουλος & Κουνάδης, 2001).

Όμως και η τυχόν σπατάλη των δημοσίων εσόδων από την κυβέρνηση συνιστά κακή κατανομή των πηγών πλούτου σε μη παραγωγικές δραστηριότητες, κάτι το οποίο πιθανώς να διορθώνεται με την φοροδιαφυγή.

Συνεπώς η φοροδιαφυγή, ως παραβίαση νομοθεσίας είναι ένα νομικό φαινόμενο, το οποίο έχει όμως πολύ σημαντικά οικονομικά αποτελέσματα και οικονομικές διαστάσεις, αποτελεί λοιπόν προνομιακό πεδίο μελέτης για μια επιστήμη, όπως η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου, η οποία συνδυάζει την Νομική με την Οικονομική σκέψη. Πρώτος δε ο Garry Becker το πρότεινε, ενώ οι Allingham, Sandmo το πραγματοποίησαν (Τσιατούρας, 2013).

Ως προς τα αίτια της φοροδιαφυγής, η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου πρωτίστως θα αναφερθεί στην ίδια την φύση του ανθρώπου. Με βάση την θεμελιώδη υπόθεση της Νεοκλασικής Οικονομικής Επιστήμης, ο άνθρωπος είναι ορθολογιστής, εγωιστής, μεγιστοποιητής χρησιμότητας. Αυτή η υπόθεση αντιπροσωπεύει ένα

σημαντικό μέρος της ανθρώπινης προσωπικότητας και συμπεριφοράς. Η φοροδιαφυγή σκοπό έχει την πληρωμή λιγότερου ή καθόλου φόρου. Ο φόρος είναι ένα ποσό χρημάτων που αντιστοιχεί σε μια «χρησιμότητα» για τον φορολογούμενο και συνιστά απώλεια αυτής της χρησιμότητας για τον συγκεκριμένο άνθρωπο. Επομένως η αναμενόμενη αντίδραση του φορολογουμένου, σύμφωνα με το παραπάνω μοντέλο της ανθρώπινης συμπεριφοράς, είναι να κάνει κάθε προσπάθεια για να προστατευθεί από αυτήν την απώλεια χρησιμότητας (Ελευθεροτυπία, 2011).

Στην ίδια βάση στηρίζεται και ένα δεύτερο αίτιο της φοροδιαφυγής που είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές. Γνωρίζουμε ότι όσο υψηλότερη είναι η φορολογία που επιβάλλεται τόσο μεγαλύτερες θα είναι οι προσπάθειες των φορολογουμένων να φοροδιαφύγουν, αυτό γιατί το αναμενόμενο κέρδος από την φοροδιαφυγή μεγαλώνει πολύ και έτσι είναι διατεθειμένοι να καταβάλουν και μεγαλύτερο ακόμα κόστος προσπαθειών για να το επιτύχουν. Οι καμπύλες του Laffer και Gutman δείχνουν ότι μετά από ένα σημείο αύξησης φορολογικών συντελεστών, τα έσοδα του κράτους αυξάνονται αντί να μειώνονται. Βέβαια υπάρχει και αντίθετη άποψη που ισχυρίζεται ότι η αύξηση του αναμενόμενου κέρδους από την φοροδιαφυγή εξουδετερώνεται από ένα άλλο φαινόμενο: ο φορολογούμενος με την αύξηση των συντελεστών γίνεται φτωχότερος και αυτό σημαίνει, με βάση τον «Νόμο της Αυξανόμενης Αποστροφής για τον Κίνδυνο με την αύξηση του εισοδήματος και το αντίστροφο, ότι καθίσταται πιο επιφυλακτικός απέναντι στον κίνδυνο απ' ό,τι ήταν πριν, άρα η απόφαση για φοροδιαφυγή γίνεται δυσκολότερη. Βέβαια το πρόβλημα της άποψης αυτής είναι ότι παίρνει σαν δεδομένο ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών κάνει τον φτωχό φτωχότερο, όμως αυτό είναι ένα μεταγενέστερο στάδιο, αφού ο φορολογούμενος αντιδρά άμεσα στην αύξηση των συντελεστών με φοροδιαφυγή για να αποφύγει ακριβώς αυτή την μείωση του πλούτου του (Politika.gr, 2013).

Μπορούμε να πούμε ότι η φοροδιαφυγή και η συμμόρφωση στους φόρους είναι σαν δύο υποκατάστατα αγαθά. Αν η τιμή της συμμόρφωσης αυξηθεί εξαιτίας των υψηλών φορολογικών συντελεστών οι φορολογούμενοι πιθανότατα θα επιλέξουν φοροδιαφυγή και σ' αυτήν την περίπτωση το αποτέλεσμα της υποκατάστασης [η



απώλεια των χρημάτων για το κράτος λόγω αλλαγής συμπεριφοράς των φορολογουμένων] μπορεί να είναι μεγαλύτερο από την αύξηση στα έσοδα του κράτους συνεπεία της αύξησης των συντελεστών. Στην περίπτωση αυτή η ελαστικότητα της ζήτησης για συμμόρφωση με το φορολογικό σύστημα θα είναι πολύ μεγάλη και οι φορολογούμενοι θα ανταποκριθούν άμεσα σε μια αύξηση της τιμής της συμμόρφωσης [υψηλότεροι συντελεστές] με μείωση της ζήτησής τους γι' αυτήν, δηλ. θα προτιμήσουν τη φοροδιαφυγή (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

Άλλο σημαντικό αίτιο της φοροδιαφυγής θεωρείται και η ασθενής Φορολογική Ηθική, κάτι που αποδέχονται άπαντες και υπάρχουν και εμπειρικές αποδείξεις. Γιατί όμως ενώ η δειλία ή λιποταξία σε καιρό πολέμου θεωρείται κάτι απόλυτα ηθικά απαράδεκτο, ενώ η φοροδιαφυγή όχι. Εκ πρώτης όψεως φαίνεται παράξενο γιατί στην πρώτη περίπτωση η άρνηση της διακινδύνευσης της ζωής, προς όφελος της πατρίδας, θεωρείται απαράδεκτη, ενώ στην δεύτερη περίπτωση η άρνηση της καταβολής κάποιων χρημάτων, που είναι πολύ ελάσσονα ζημιά σε σχέση με το πρώτο, δεν θεωρείται τόσο ηθικώς απαξιωτικό. Έχει όμως εξήγηση διότι σε περίοδο πολέμου, απειλείται αυτή η ίδια η ύπαρξη μιας χώρας, ενός έθνους, κάτι που συνεπάγεται υψηλό προσωπικό κόστος για κάθε άτομο που ζει σ' αυτή τη χώρα. Ενώ αντίθετα στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, η απειλή για την υστέρηση εσόδων για το κράτος έχει μικρότερη και όχι τόσο εμφανή επίδραση στο προσωπικό του συμφέρον. Επίσης η απειλή από την φοροδιαφυγή για το κράτος θεωρείται μικρή και δεν είναι ξεκάθαρη, αφού πολλοί πιστεύουν ότι η Κυβέρνηση μπορεί πάντοτε με διάφορους τρόπους να βρει τα χρήματα που χρειάζεται (Γκίνογλου, 2004).

## **5.5. ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Η φοροδιαφυγή μπορεί να εμφανιστεί με πολλούς τρόπους και τεχνάσματα όπως (iefimerida.gr, 2013B):

- 1) Αποκρύπτοντας εισοδήματα από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου.
- 2) Εμφανίζοντας υπερβολικές ή πλαστές δαπάνες ώστε να επωφεληθεί από εκπτώσεις φόρου.
- 3) Δημιουργώντας πλασματικές εταιρείες
- 4) Καταστρατήγηση ευνοϊκής νομοθεσίας ειδικών σκοπών.

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται εύκολα σε εισοδήματα που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες ή εκμετάλλευση ακινήτων, λόγω της ευκολίας διασταύρωσης στοιχείων (δηλαδή σύγκριση εσόδου από τον ένα συμβαλλόμενο και δαπάνης από το άλλο), ενώ είναι δύσκολο να εντοπισθούν σε πηγές όπως από ελευθέρια επαγγέλματα. Στις εμπορικές επιχειρήσεις συνήθως η φοροδιαφυγή αντιμετωπίζεται με επιτόπου ελέγχους, αλλά και διασταυρώσεις. Στις περιπτώσεις που είναι δύσκολη η διασταύρωση, υπολογίζεται ένα τεκμαρτό εισόδημα, ενώ κατά καιρούς αναπροσαρμόζονται τα τεκμήρια διαβίωσης. Η φοροδιαφυγή ανέρχεται στην Ελλάδα σε 30 δις ευρώ ετησίως, κάνοντας την πρωταθλήτρια στην παραοικονομία, και η μείωση της κατά 20 δις ευρώ θα μπορούσε να μειώσει τους φόρους που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι κατά ποσοστό 30% (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

## **5.6. Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα εκτιμάται στα 28 δισεκατομμύρια ευρώ, με πρώτους τους ελεύθερους επαγγελματίες του ιατρικού κλάδου, ενώ ακολουθούν τα μηχανολογικά επαγγέλματα, η εκπαίδευση, οι λογιστικές και νομικές υπηρεσίες (Σταματόπουλος, 2013).

Σε γεωγραφικό επίπεδο και πέραν της Αθήνας - Θεσσαλονίκης, υψηλή φοροδιαφυγή εντοπίζεται σε Ανατολική Κρήτη - Πελοπόννησο – Θεσσαλία

Τα στοιχεία αυτά περιέχονται σε μελέτη η οποία εκπονήθηκε από δύο Έλληνες και έναν Αμερικανό, καθηγητές του Πανεπιστημίου του Σικάγου και του Πολυτεχνείου της Βιρτζίνια των ΗΠΑ και βασίζονται σε τραπεζικά δεδομένα.

Συμφώνα με τους Adair Morse και Μαργαρίτα Τσούτσουρα (2012) από το Πανεπιστήμιο του Σικάγο καθώς και Νικόλαο Αρταβανή από το Πολυτεχνείο της Βιρτζίνια.

Διαπιστώνουμε ότι οι ιατροί, οι μηχανικοί, οι καθηγητές, οι οικονομολόγοι και σύμβουλοι επιχειρήσεων, οι λογιστές και οι δικηγόροι έχουν τον υψηλότερο λόγο πραγματικού προς δηλωθέν εισόδημα (Politika.gr, 2013).

Κατά μέσον όρο το μέσο πραγματικό εισόδημα των αυτοαπασχολούμενων είναι 1, 92 φορές μεγαλύτερο από εκείνο που εμφανίζουν στην εφορία, με "πρωταθλητές" στην απόκρυψη εισοδήματος τους εκπαιδευτικούς ελεύθερους επαγγελματίες, όπου το πραγματικό τους εισόδημα είναι 2, 55 φορές υψηλότερο από το δηλωθέν και δεύτερους τους γιατρούς με 2, 45. Σε απόλυτα ποσά, οι γιατροί έκρυψαν από την Εφορία κατά μέσον όρο εισόδημα 29.944 ευρώ και έπονται οι μηχανικοί με 28.625 ευρώ και οι εκπαιδευτικοί και λογιστές με 24.742 ευρώ και 24.573 ευρώ αντίστοιχα (iefimerida.gr, 2013B).

	<b>ΜΕΣΗ (ευρώ)</b>	<b>ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΠΟΛΛΑΠΛΑΣΙΑΣΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</b>
<b>Ιατρικά επαγγέλματα</b>	29, 494	2, 45
<b>Μηχανολογικά επαγγέλματα</b>	28, 625	2, 40
<b>Εκπαίδευση</b>	24, 742	2, 55
<b>Λογιστικές &amp; οικονομικές υπηρεσίες</b>	24, 573	2, 22

Κατά κλάδο τα υψηλότερα ποσοστά φοροδιαφυγής καταγράφονται στις λογιστικές και οικονομικές υπηρεσίες με 78, 92% και σε απόσταση αναπνοής ακολουθούν οι νομικές υπηρεσίες με 78, 79% (Τράπεζα της Ελλάδας, 2011).

## 5.7. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Οι υποκειμενικοί παράγοντες που προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής είναι οι εξής (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013):

1. Το μέσο μορφωτικό επίπεδο και πολιτιστικό επίπεδο των φορολογούμενων. Όταν το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για τη χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Αυτό συμβαίνει κυρίως στις υποανάπτυκτες χώρες.
2. Το μορφωτικό και ηθικό επίπεδο των φοροτεχνικών οργάνων. Όταν τα στελέχη των φοροτεχνικών υπηρεσιών είναι μορφωμένα και ικανά, μπορούν να διαμορφώσουν ένα φορολογικό σύστημα που να περιορίζει τον κίνδυνο φοροδιαφυγής, και να οργανώσουν ορθολογικά τις υπηρεσίες αυτές, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό και ειδικευμένο προσωπικό.

Οι αντικειμενικοί παράγοντες, που προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής, είναι οι παρακάτω (iefimerida.gr, 2013A):

1. Το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως του ατόμου σε σχέση με το εισόδημά του. Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβαρύνσεως του ιδιωτικού φορέα, τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή, διότι ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου

- που ενδέχεται να εξοικονομήσει, αντισταθμίζει τον κίνδυνο που συνεπάγεται η τυχόν αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.
2. Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην γενικά κρατούσα αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντιστρόφως.
  3. Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος. Το είδος και η ταμειυτική σπουδαιότητα των κατ' ιδίαν φόρων, που απαρτίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Έτσι, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους, τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι, *ceteris paribus*, μεγαλύτερη διότι οι ιδιωτικοί φορείς έχουν περισσότερες ευκαιρίες για να αποκρύψουν την φορολογητέα ύλη: τα μεν νοικοκυριά (ελεύθεροι επαγγελματίες κ.λπ.)
  4. Ο τρόπος διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Όσο συνετότερη είναι η διαχείριση των φορολογικών εσόδων από το κράτος, τόσο ασθενέστερη είναι η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή, διότι τόσο μεγαλύτερη είναι η εμπιστοσύνη των ιδιωτικών φορέων στην θέληση και την ικανότητα του κράτους να ικανοποιεί συλλογικές ανάγκες. Αντίθετα, η σπατάλη του δημοσίου χρήματος διαβρώνει την φορολογική συνείδηση των ιδιωτικών φορέων δεδομένου ότι η φορολογική τους θυσία δεν εκτιμάται ανάλογα από το κράτος.
  5. Ο βαθμός οργανώσεως της αγοράς και των παραγωγικών μονάδων. Όταν η οικονομία είναι οργανωμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε ένα σημαντικό τμήμα των συναλλαγών να γίνεται σε είδος η δυνατότητα φοροδιαφυγής, τόσο στους άμεσους όσο και στους έμμεσους φόρους, είναι μεγαλύτερη από ότι σε μια αμιγώς εγχρήματη οικονομία αυτό συμβαίνει διότι με βάση τα σημερινά δεδομένα, οι φόροι υπολογίζονται επί της χρηματικής αξίας των συναλλαγών που διενεργούνται στις αγορές αγαθών και παραγωγικών μέσων.

## 5.8. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Οι σημαντικότεροι από τους παράγοντες-αίτια, οι οποίοι οδηγούν στην φοροδιαφυγή είναι (Politika.gr, 2013):

α) Το μορφωτικό επίπεδο και η φορολογική αγωγή. Η ανάδειξη της αναγκαιότητας ύπαρξης των φόρων ως κύριο μέσο κάλυψης του κόστους παροχής κοινωνικών υπηρεσιών είναι σημαντικός παράγοντας στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

β) Ο τρόπος αξιοποίησης των φορολογικών εσόδων. Τα αποτελέσματα ερευνών δείχνουν ότι οι πολίτες στη πλειονότητά τους πιστεύουν ότι δεν υπάρχει σωστή αξιοποίηση επ' ωφελεία του κοινωνικού συνόλου των εισπραττόμενων φορολογικών εσόδων, καθώς επίσης πιστεύουν ότι η διαφθορά καλά κρατεί παρότι έχουν γίνει πολλές προσπάθειες να μειωθεί η σπατάλη του δημοσίου χρήματος και να καταπολεμηθεί η διαφθορά.

γ) Μικρή πιθανότητα εντοπισμού των παραβατών. Η πιθανότητα αυτή εξαρτάται από την πιθανότητα να ελεγχθούν οι φορολογούμενοι και την πιθανότητα εφόσον ελεγχθούν να αποκαλύψει ο έλεγχος ότι έχει διαπραχθεί αδίκημα φοροδιαφυγής.

δ) Πολυπλοκότητα και αστάθεια του φορολογικού συστήματος. Η πολυνομία και τα κενά που δημιουργούνται μέσω αυτής επιτρέπουν την εκμετάλλευσή τους με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή/και τη φοροαποφυγή. Ειδικά όσοι ανήκουν σε υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν συμβουλές ειδικών με αντικείμενο το «φορολογικό προγραμματισμό» των δραστηριοτήτων τους.

ε) Αβεβαιότητα ως προς την τελική φορολογική επιβάρυνση. Αβεβαιότητα γιατί κανένας δεν μπορεί να γνωρίζει το ύψος της συνολικής φορολογικής του επιβάρυνσης διότι εκτός του αναλογούντος φόρου για τα εισοδήματά του συχνά καλείται να καταβάλει επιπλέον φόρους με τη μορφή «εκτάκτων εισφορών», πρακτικές οι οποίες δίνουν το απαραίτητο άλλοθι για μελλοντική απόκρυψη εισοδημάτων. Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι το ύψος της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης σε σχέση με το εισόδημα του φορολογούμενου έχει

άμεση σχέση με την τάση του για φοροδιαφυγή. Όσο μεγαλύτερη είναι η φορολογική επιβάρυνση τόσο μειώνεται το διαθέσιμο εισόδημα με αποτέλεσμα να αυξάνεται το «κίνητρο» και η τάση για φοροδιαφυγή, η οποία γίνεται εντονότερη στα υψηλότερα εισοδηματικά κλιμάκια όπου το όφελος είναι μεγαλύτερο.

Η φοροδιαφυγή έχει αρνητικές συνέπειες για το κοινωνικό σύνολο διότι επηρεάζει σημαντικά τη λειτουργία της οικονομίας υποθηκεύοντας το μέλλον της χώρας. Μόνοι κερδισμένοι είναι όσοι φοροδιαφεύγουν και μόνιμα χαμένοι όσοι επί σειρά ετών πέραν των δικών τους βαρών καλούνται να σηκώσουν και τα βάρη των φοροφυγάδων. Οι συνέπειες της φοροδιαφυγής ενδεικτικά είναι (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013):

α) Η άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών με αποτέλεσμα της διαφορετικής φορολογικής επιβάρυνσης φυσικών αλλά και νομικών προσώπων που ουσιαστικά έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα.

β) Οι στρεβλώσεις στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων διότι οι αυτές που φοροδιαφεύγουν έχοντας σημαντικό συγκριτικό πλεονέκτημα καθίστανται πιο ανταγωνιστικές.

γ) Τα περιορισμένα φορολογικά έσοδα για το κράτος με αποτέλεσμα την περιορισμένη δυνατότητα χρηματοδότησης των δαπανών αλλά και ελέγχου του δημοσίου χρέους. Αυτό έχει σαν συνέπεια τη στροφή του κράτους σε εναλλακτικούς τρόπους άντλησης εσόδων όπως και τα τελευταία επώδυνα, για την πλειονότητα των Ελλήνων, μέτρα.

## **5.9. ΑΙΤΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Στις αρχές του 2010 εκπονήθηκε μία έρευνα από Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος σε συνεργασία με το Τμήμα Στατιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών σχετικά με τη φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα, η έρευνα για τη μελέτη εκπονήθηκε σε δείγμα 747 ατόμων άνω των 18 σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη από 20-

30 Ιανουαρίου 2010. Στόχος της έρευνας ήταν η εύρεση των αιτιών της φοροδιαφυγής. Η αξιολόγηση των ευρημάτων οδήγησε σε εντυπωσιακά συμπεράσματα (Πετράκης, 2011). Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει έντονο πρόβλημα φοροδιαφυγής στην Ελλάδα. Εν όψει αυτού του προβλήματος στόχος του Υπουργείου Οικονομικών είναι να ενταχθούν στη μάχη κατά της φοροδιαφυγής όλες οι κοινωνικές ομάδες, στους φορείς των οποίων θα σταλεί πρόσκληση για συμμετοχή στην Εθνική Επιτροπή κατά της φοροδιαφυγής που θα συσταθεί (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

Σύμφωνα με υπολογισμούς των υπηρεσιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αγγίζει τα 30 δισ. ευρώ, δηλαδή περί το 15% του ΑΕΠ.

Επιγραμματικά αναφέρονται οι λόγοι της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.

1. Η νοοτροπία των Ελλήνων
2. Η έλλειψη ικανοποιητικού ελεγκτικού μηχανισμού και η αναποτελεσματικότητά του, που επιτρέπει ή τουλάχιστον αφήνει περιθώρια φοροδιαφυγής και φόρο αποφυγής.
3. Η δυσλειτουργία της δημόσιας διοίκησης

Εξετάζοντας τις προαναφερόμενες αιτίες που προκαλούν την φοροδιαφυγή μπορούμε να επισημάνουμε τα εξής μέτρα αντιμετώπισης του φαινομένου (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013):

#### 1. Παιδεία

Θα πρέπει να αναδιαμορφωθεί εκ βάθρων από το Δημοτικό μέχρι το Πανεπιστήμιο. Τα παιδιά πρέπει να διδάσκονται επιχειρηματικότητα, επιχείρηση, επιχειρηματίας, υποχρεώσεις –απαιτήσεις της επιχείρησης και του επιχειρηματία δημοσιονομική πολιτική, επιχειρηματική ηθική έτσι ώστε να αποκτήσει η νέα γενιά αυξημένη φορολογική συνείδηση σε όλους τους τομείς της οικονομίας.



## 2. Ενεργοί πολίτες.

Θα πρέπει να γίνουμε όλοι ενεργοί πολίτες αλλά ταυτόχρονα να αλλάξει και η νομοθεσία της χώρας καθώς και η δημόσια διοίκηση.

3. Απλοποίηση νομοθεσίας και ταυτόχρονα ενίσχυση του πληροφοριακού συστήματος TAXIS για συνεχείς ελέγχους και διασταυρώσεις

## 4. Ενίσχυση της διαφάνειας

Ορθή διαχείριση φόρων και στοχευόμενη δημοσιονομική πολιτική στην μείωση των κρατικών δαπανών, ώστε να υπάρξει εμπιστοσύνη μεταξύ πολιτών και κράτους και μείωση αν όχι εξάλειψη της φοροδιαφυγής.

## 5.10. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

### 5.10.1. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΣΚΟΥΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Οι επιπτώσεις της ασκούμενης φορολογίας είναι πολλές. Επηρεάζει το διαθέσιμο εισόδημα των πολιτών, τη διαχρονική κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, τις τιμές, το ύψος και το ρυθμό αύξησης των εισαγωγών κ.λπ. Έχει όμως σημαντική επίπτωση και στις επενδύσεις καθώς οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές αποτελούν τροχοπέδη για τη προσέλκυση επενδύσεων στην Ελλάδα σύμφωνα με έρευνα της εταιρίας KPMG. Οι υφιστάμενοι φορολογικοί συντελεστές πλήττουν την συγκριτική προσέλκυση επενδύσεων και σε σχέση με τις γείτονες χώρες. Τα στοιχεία καταδεικνύουν ότι ο μέσος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος στην Ευρώπη το 2012 διαμορφώθηκε στο 20, 5% ενώ στην Ελλάδα, μετά τις αλλαγές που επήλθαν λόγω του πρόσφατα ψηφισμένου νόμου, αυξάνεται από το 20% στο 26%. Οι φορολογικοί συντελεστές που υφίστανται στην Ελλάδα είναι οι υψηλότεροι από όλες τις γειτονικές χώρες, συμπεριλαμβανομένης και της Τουρκίας, που αποτελεί το σημαντικότερο ανταγωνιστή της χώρας μας στη

προσέλκυση επενδύσεων σε τομείς όπως αυτός του τουρισμού (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

#### **5.10.2. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής σχετίζονται με την ασκούμενη φορολογική πολιτική. Η φοροδιαφυγή περιορίζει την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από τους πλούσιους προς τους φτωχούς και αυξάνει τα φορολογικά βάρη των νομοταγών πολιτών. Επιπρόσθετα, αφαιρεί από το δημόσιο πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για κρατικές δαπάνες και αυξάνει τις δανειακές ανάγκες του κράτους περιορίζοντας τη δυνατότητα για δημόσιες επενδύσεις και εφαρμογή του κοινωνικού κράτους. (Πετράκης, 2011)

#### **5.11. ΝΕΑ ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Μερικά από τα μέτρα που αναμένονται να ισχύσουν είναι:

- η ενίσχυση ψηφιακής πύλης για την καταγραφή του Φ.Π.Α. και αξιοποίηση της τεχνολογίας για τον εντοπισμό των παραβατών
- η δημιουργία μηχανισμού ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της απάτης του Φ.Π.Α.
- σε όλη την Ευρώπη δημιουργία κοινού ΑΦΜ για κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, κοινή βάση δεδομένων για Φ.Π.Α., έλεγχος κίνησης κεφαλαίων
- αυστηρότερα μέτρα και εξασφάλιση καλύτερου συντονισμού για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης στην Ευρώπη με αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών (Πετράκης, 2011)

### 5.1.2 ΟΙ ΩΦΕΛΟΥΜΕΝΟΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

«Αν οι φτωχοί είχαν περισσότερες ευκαιρίες φοροδιαφυγής από ό, τι οι πλούσιοι, ή ήταν ικανότεροι σε αυτήν, τότε ο προοδευτικός πολιτικός θα είχε έναν καλό λόγο να αντιμετωπίζει τη φοροδιαφυγή με χαμόγελο επιείκειας:

Πράγματι, γνωρίζουμε τις αρνητικές παρενέργειες της φοροδιαφυγής: στερεί πολύτιμα έσοδα από το κράτος, διατηρεί τεχνητά στη ζωή μη βιώσιμες επιχειρήσεις, στρεβλώνει την αγορά εργασίας ωθώντας προς δραστηριότητες με μεγαλύτερες δυνατότητες απόκρυψης εισοδημάτων, εισάγει «οριζόντιες» ανισότητες διαφοροποιώντας το καθαρό εισόδημα φορολογουμένων με το ίδιο προ φόρου εισόδημα (Politika.gr, 2013).

Παίρνουμε, για παράδειγμα, την πώληση ενός προγράμματος λογισμικού στην Ελλάδα από μία εταιρεία στη Σουηδία, που θα έπρεπε να είναι αντικείμενο φορολόγησης με Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Αν αυτός ο Φ.Π.Α. δεν καταγραφεί στην Ελλάδα, τότε υπάρχει φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αν, όμως, η σουηδική εταιρεία που πραγματοποίησε την πώληση στην Ελλάδα, δεν κατέγραψε τη συγκεκριμένη πώληση στα βιβλία της στη Σουηδία, τότε προέβη σε φοροδιαφυγή (κερδών) και στη Σουηδία, ακόμη και αν είχε καταβάλει Φ.Π.Α. στην Ελλάδα. Και αν τα μετρητά από την πώληση στην Ελλάδα εστάλησαν κατευθείαν στον μέτοχο της σουηδικής επιχείρησης, ο οποίος δεν τα δήλωσε τότε, παρακάμπτοντας τα βιβλία της εταιρείας, τότε θα έχει διαπράξει και εκείνος φοροδιαφυγή (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ

#### 6.1. Η ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΠΟΙΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Καλύτερα να χρωστάει κάποιος φόρο εισοδήματος παρά Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα όσα προκύπτουν από το σημείωμα για τις ποινές της φοροδιαφυγής που συντάσσει το υπουργείο Οικονομικών. Οι ποινές διαφέρουν ανάλογα με το ποιόν της εισφοράς και με το ποσό που οφείλεται. Αυστηρότερο το καθεστώς στην φοροδιαφυγή του Φ.Π.Α. όπου από το πρώτο ευρώ επιβάλλεται ποινή φυλάκισης για τουλάχιστον 10 μέρες ενώ για οφειλές φόρου εισοδήματος το ποινικό αδίκημα ξεκινάει από τις 15.000 ευρώ (iefimerida.gr, 2013A).

##### 6.1.1. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Θεσπίζεται ως διαρκές και επομένως ως συνεχές αυτόφωρο, το αδίκημα της φοροδιαφυγής με την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, εφόσον από την παράλειψη ή των ανακρίβεια της δήλωσης δεν αποδόθηκε ο οφειλόμενος φόρος (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

- Μέχρι 15.000 ευρώ δεν υπάρχει ποινικό αδίκημα.
- Από 15.000 - 150.000 ευρώ, επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους.
- Από 150.000 ευρώ και άνω, επιβάλλεται από 5 ως 20 χρόνια κάθειρξη.

### **6.1.2. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ Φ.Π.Α.**

Θεσπίζεται ως διαρκές και επομένως ως συνεχές αυτόφωρο, το αδίκημα της φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ. και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών.

- Από 1 - 3.000 ευρώ, επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 10 ημερών.
- Από 3.000 - 75.000 ευρώ, επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους.
- Από 75.000 ευρώ και άνω, επιβάλλεται από 5 ως 20 χρόνια κάθειρξη. (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013)

### **6.1.3. ΕΙΚΟΝΙΚΑ - ΠΛΑΣΤΑ – ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ**

Ο χαρακτήρας του αδικήματος παραμένει στιγμιαίος.

- Από 1 - 3.000 ευρώ, επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 3 μηνών.
- Από 3.000 - 150.000 ευρώ, επιβάλλεται φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους.
- Από 150.000 ευρώ και άνω, επιβάλλεται από 5 ως 20 χρόνια κάθειρξη (Politika.gr, 2013)

## **6.2. ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ**

Μια διαδικασία την οποία χρησιμοποιεί η πολιτεία για την πρόληψη και την καταστολή της φοροδιαφυγής είναι και οι φορολογικοί έλεγχοι.

Γενικά, έλεγχος είναι η μεθοδική και συστηματική εξέταση ή έρευνα στα βιβλία που τηρεί μία οικονομική μονάδα, καθώς και στα δικαιολογητικά των εγγραφών, με

σκοπό την επαλήθευση της ορθότητας της καταχώρισης και γνησιότητας των αξιών που καταχωρήθηκαν σ' αυτά (Ελευθεροτυπία, 2011).

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΠΔ 186/92 "περί κώδικα βιβλίων και στοιχείων", δικαίωμα ελέγχου στις επιχειρήσεις έχουν ο Προϊστάμενος της αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο απ' αυτόν ορισθείς υπάλληλος, ο αρμόδιος επιθεωρητής καθώς και ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.ΔΑ).

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε προληπτικούς και σε ελέγχους μετά την καταχώρηση των εγγραφών στα βιβλία που λέγονται συνήθως έλεγχοι εκτελέσεως ή τακτικοί (Ευρετήριο οικονομικών όρων, 2013).

Ο προληπτικός έλεγχος αποσκοπεί στο να προλάβει τα λάθη, τις αμέλειες, ακόμα και τις δόλιες ενέργειες και διενεργείται συνεχώς και σε όλα τα στάδια της λογιστικής και της εμπορικής οργάνωσης. Προληπτικοί έλεγχοι διενεργούνται από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, από τα ειδικά συνεργεία εφοριακών υπαλλήλων που συστήνουν οι επιθεωρήσεις εφοριών και από την ΥΠ.Ε.Δ.Α. και τα παραρτήματα της. Οι προληπτικοί έλεγχοι ασχολούνται κυρίως με τη διακίνηση αγαθών και την έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας κατά την πώληση τους. Με τους ελέγχους αυτούς ασχολείται βασικά η ΥΠ.Ε.Δ.Α., ελέγχοντας αν τα διακινούμενα αγαθά συνοδεύονται με αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Ήδη η υπηρεσία αυτή του Υπουργείου Οικονομικών, ενώνεται με την Εθνική Υπηρεσία Τελωνιακών Ερευνών (Ε.Υ.Τ.Ε.) και σχηματίζεται μία νέα διευρυμένη μονάδα που ονομάζεται Σ.Δ.Ο.Ε. (Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος). Η νέα αυτή υπηρεσία θα ασχολείται με τη δίωξη όλου του φάσματος του οικονομικού εγκλήματος (φοροδιαφυγή, δασμοδιαφυγή, λαθρο-εισαγωγή, διακίνηση όπλων και ναρκωτικών, ξέπλυμα βρώμικου χρήματος κλπ.) (iefimerida.gr, 2013A).

Οι Δ.Ο.Υ. και τα ειδικά συνεργεία ασχολούνται κυρίως με προληπτικούς ελέγχους σχετικά με την τήρηση από τις επιχειρήσεις των διατάξεων του κώδικα βιβλίων και στοιχείων και την απόδοση στο Δημόσιο των εμμέσων φόρων και ειδικά του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Κατά τους τακτικούς φορολογικούς ελέγχους εκτελείται μία σειρά διαδικασιών η οποία σκοπό έχει την αποκάλυψη τυχόν φοροδιαφυγής από μέρους των επιχειρήσεων. Κατά σειρά οι ελεγκτές θεωρούν τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης ώστε να μην έχει δυνατότητα η τελευταία να τα ενημερώσει εκπρόθεσμα και συγκρίνουν τα στοιχεία του κέντρου πληροφορικής του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.), με τα δεδομένα των βιβλίων για τυχόν διαφορές στις δηλούμενες αγορές και πωλήσεις (iefimerida.gr, 2013A).

Αμέσως μετά διενεργούν καταμέτρηση των υπαρχόντων Αποθεμάτων εμπορεύσιμων αγαθών, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, μετρητών και επιταγών του ταμείου, καθώς και του χαρτοφυλακίου της εταιρείας σε γραμμάτια εισπρακτέα και μεταχρονολογημένες επιταγές. Τα ποσά των καταμετρήσεων (προϊόντων, εμπορευμάτων, γραμματίων, επιταγών, μετρητών), αντιπαραβάλλονται με τα υπόλοιπα των αντιστοίχων λογαριασμών στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης. Για την διακίνηση εμπορευμάτων και προϊόντων χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, γίνονται ειδικές επαληθεύσεις με τη χρήση γνωστών ελεγκτικών μεθόδων όπως αυτής της "κλειστής αποθήκης". Επιπλέον γίνεται έλεγχος για την ύπαρξη ανεπισήμων βιβλίων και στοιχείων τα οποία σε περίπτωση που ευρεθούν κατάσχονται και συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο κατάσχεσης. Περαιτέρω διενεργείται λογιστικός έλεγχος, έλεγχος παραγωγικών επενδύσεων και τέλος γίνεται έλεγχος των δαπανών της επιχείρησης, ο οποίος ασχολείται με το αν οι κάθε φύσης δαπάνες καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά, αν εξυπηρετούν τους οικονομικούς σκοπούς της εταιρείας, αν είναι ανάλογες προς το αποτέλεσμα που προέκυψε, γιατί τότε μόνο είναι παραγωγικές και επιβαρύνουν φορολογικά τα οικονομικά αποτελέσματα (αρ. 35 ΝΔ 3323/55) (Politika.gr, 2013).

Οι φορολογικοί έλεγχοι σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), διενεργούνται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή από τον οριζόμενο υπάλληλο, σε οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα για την επιχείρηση. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να λαμβάνει γνώση όλων των στοιχείων της περιουσίας του υπόχρεου ή περιουσιακών στοιχείων τρίτων που προκύπτουν από τις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου ή στοιχεία της περιουσίας του υπόχρεου που προκύπτουν από εγκαταστάσεις τρίτων. Επιπλέον, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., σε

εξαιρετικές περιπτώσεις που καθορίζονται αυστηρά από τα άρθρα 253, 254, 255, 256 και 258 του Κ. Ποιν. Δικ., μπορεί να διενεργεί έλεγχο και στην κατοικία του υπόχρεου.

Από την άλλη μεριά ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει σε οποιαδήποτε ώρα, τα βιβλία, στοιχεία κλπ. έγγραφα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο με βάση την έγγραφη εντολή ελέγχου. Η μη συμμόρφωση του επιτηδευματία προς τη πιο πάνω υποχρέωση συνεπάγεται επιβολή προστίμου σε βάρος του ανεξάρτητα αν η μη συμμόρφωση οφείλεται ή όχι σε πρόθεση παρεμπόδισης του ελέγχου (Politika.gr, 2013).

Αρμόδιος για τον φορολογικό έλεγχο είναι ο κατά τόπο και ύλη Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Έτσι σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΝΔ 3323/55, αρμόδιος Προϊστάμενος για την παραλαβή και έλεγχο των δηλώσεων είναι ο της κατοικίας ή της κύριας διαμονής του υπόχρεου. Για τους επιτηδευματίες αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι η της έδρας τους ή του επαγγέλματός τους (iefimerida.gr, 2013A).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΤΙ ΙΣΧΥΕΙ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ.

#### 7.1. ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ.

Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφιστάμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2009):

- επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
- ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις.

Παρακάτω αναφέρουμε ορισμένες ειδικές αλλαγές και κάποιες καταργήσεις που αφορούν την μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ (Κορομηλάς, 2012).

- ❖ Καταργούνται οι λεπτομερείς ρυθμίσεις για τη διακίνηση αγαθών (δελτία αποστολής)
- ❖ Καταργούνται πολλές διατάξεις τήρησης ειδικών βιβλίων και στοιχείων
- ❖ Ο έλεγχος διακίνησης αλλάζει μορφή και μπορεί να γίνει διαμέσου απλής καταγραφής
- ❖ Καταργείται η σήμανση βιβλίων και στοιχείων διακίνησης ή πώλησης

- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. να τηρεί βιβλίο επενδύσεων
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση επισκευαστών συσκευών να τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση εκμεταλλευτή ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων να εκδίδει διπλότυπο δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης και να τηρεί βιβλίο αποθήκευσης
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση εκμεταλλευτή να χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων τηρεί βιβλίο στάθμευσης
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση ιατρών και οδοντιάτρων όλων των ειδικοτήτων καθώς και εταιρειών που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες να τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα για τους πελάτες που τους επισκέπτονται στην επαγγελματική τους εγκατάσταση, να τηρούν βιβλίο πελατών
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης να τηρεί βιβλίο στάθμευσης
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας)
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων να τηρεί βιβλίο κίνησης οχημάτων
- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων να τηρεί βιβλίο ή διπλότυπο δελτίο εντολών

- ❖ Καταργείται η υποχρέωση που είχε ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης να τηρεί βιβλίο εισερχομένων
- ❖ Στη χονδρική πώληση απλοποιούνται οι ρυθμίσεις περί έκδοσης τιμολογίων ενώ στη λιανική πώληση διατηρείται το σημερινό σύστημα ρυθμίσεων
- ❖ Αλλάζουν οι επίσημες ονομασίες κάποιων στοιχείων όπως, το τιμολόγιο αγοράς που θα ονομάζεται Τίτλος Κτήσης και οι αποδείξεις λιανικής και παροχής υπηρεσιών που μετονομάζονται σε Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών
- ❖ Εμφανίζεται ο λογαριασμός 94 αντί του βιβλίου αποθήκης

## **7.2. ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΟ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ.**

Την εγκύκλιο με την οποία θέτει ουσιαστικά σε εφαρμογή το νέο ποινολόγιο της εφορίας κοινοποίησε σε όλες τις εφορίες και τα ελεγκτικά κέντρα η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Πρόκειται για μέτρα τα οποία λαμβάνονται προκειμένου να εξασφαλιστεί η ποιότητα των δραστηριοτήτων εντός του νέου Κ.Φ.Α.Σ. και η πρόληψη από την απόκρυψη ή την λανθασμένη δήλωση στοιχείων (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Ας δούμε όμως τις παραβάσεις και τις ποινές αναλυτικά (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

- ✓ Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, με την οποία έγινε απόκρυψη αξίας άνω των 5.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 40% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των 2.500 ευρώ. Τονίζεται ότι, οι

διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν όλα τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) ή τις υπουργικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του Κ.Φ.Α.Σ. ή του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (δελτία αποστολής, τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής κλπ). Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς αυξήθηκε το όριο της αποκρυσταλλώσεως αξίας (από 1.200 ευρώ σε 5.000 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 100% σε 40%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

- ✓ Μη έκδοση - ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρυσταλλώσεως αξίας κάτω των 5.000 ευρώ.

α) Εφόσον η παράβαση πραγματοποιήθηκε στο χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, επιβάλλεται πρόστιμο 300 έως 1.200 ευρώ ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ο παραβάτης.

β) Για το χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και εφεξής, τα πρόστιμα έχουν ως εξής:

1) 100 ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1,

2) 100 ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

3) 1.000 ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

4) 2.500 ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

Να σημειωθεί ότι σε περίπτωση υποτροπής της ίδιας παράβασης εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται, για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων έως και 25.7.2013,

εφαρμόζονται οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 8 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του ν. 2523/1997 (δηλαδή πρόστιμο 300 έως 1.200 ευρώ ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρεί ο φορολογούμενος). Επίσης, το ύψος του προστίμου εξαρτάται και με το αν η αποκρυβείσα αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη των 1.200 ευρώ (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

✓ Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων

Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις 100% της αξίας του στοιχείου. Ειδικότερα:

α) Για το χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, επιβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 100% της αξίας του στοιχείου,

β) Για το χρονικό διάστημα από 1.1.2014 και εφεξής: (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012)

1) Όταν το φορολογικό στοιχείο έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε μη νόμιμο τρόπο ή όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 100% της αξίας του στοιχείου.

2) Σε κάθε άλλη περίπτωση που το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού, πλην της αξίας, είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, χίλια (1.000) ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και 2.500 ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων

με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Σημειώνεται ότι, σε σχέση με τις διατάξεις που αντικατέστησε το νέο ποινολόγιο δεν λαμβάνεται υπόψη το όριο της αποκρυβείσας αξίας (άνω ή κάτω των 1.200 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό επί της αξίας της συναλλαγής (από 200% σε 100%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο.

✓ Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) (Τσιατούρας, 2013)

- όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη: 50% (της αξίας του στοιχείου)
- όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη: 100% (της αξίας του στοιχείου)

Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)

- με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους: πρόστιμο 50% της αξίας του τιμολογίου ή για το μέρος της εικονικής αξίας ή 25% όταν δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός της εικονικής αξίας
- σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους: πρόστιμο 15% (της αξίας του στοιχείου)

✓ Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) (Τσιατούρας, 2013)

- όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη
- με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους: 25% (της αξίας του στοιχείου)
- σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους: 15% (της αξίας του στοιχείου)
- όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη, δηλαδή έλαβε το τιμολόγιο καλόπιστα από εικονικό εκδότη (επιχείρηση ή επιτηδευματία) τότε δεν του επιβάλλεται πρόστιμο.

- ✓ Αναδρομική μείωση προστίμων

Το νέο και σε πολλές περιπτώσεις ευνοϊκότερο ποινολόγιο μπορεί να εφαρμοστεί και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης του σχετικού νόμου, δηλαδή έως και 25.7.2013 και επισύρουν πρόστιμα του προηγούμενου ποινολογίου (ν. 2523/1997). Με άλλα λόγια επέρχεται αναδρομική μείωση των προστίμων για φορολογικές παραβάσεις καθώς κρίθηκε ότι είναι πολύ υψηλά με αποτέλεσμα να μην εισπράττονται (Τότσης, 2013).

### **7.3. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ. ΑΠΟ ΤΗΝ 1/1/2014**

Η 1/1/2014 αποτελεί την επίσημη ημερομηνία όπου γίνονται κάποιες απαραίτητες τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ώστε να υπάρξει ομαλή εφαρμογή των διατάξεων μετά και την κατάργηση ορισμένων εξ αυτών. Αυτές οι τροποποιήσεις έχουν ως εξής (Τότσης, 2013):

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 3, έχουμε απαλλαγή των αγροτών του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων με βάση το ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, ή το ποσό της επιστροφής του Φ.Π.Α., ή το επιδοτούμενο ποσό που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.

Η παράγραφος 23 του άρθρου 4 περί τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, έπαψε να ισχύει από 1/1/2014.

Το άρθρο 5 περί δελτίων αποστολής καθώς και όλα τα παραστατικά που συνδέονται με αυτά, καταργείται και η διακίνηση μπορεί να γίνεται με το τιμολόγιο ή με δικαιολογητικό έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Στην παράγραφο 14 του άρθρου 6 περί τιμολόγησης συναλλαγών, ορίζεται ως προθεσμία έκδοσης τιμολογίου για την πώληση αγαθών ο ένας μήνας από την παράδοση ή αποστολή αυτών των αγαθών και εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου που συμμετέχουν οι συμβαλλόμενοι.

Η παράγραφος 19 του άρθρου 6, ορίζει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών να εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες για την παρακολούθηση παραλαμβανομένων ή μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που έχουν μεν διακινηθεί αλλά εκκρεμεί η τιμολόγησή τους.

Το άρθρο 8 περί εγγράφων μεταφοράς και στοιχείων λοιπών συναλλαγών, παύει να ισχύει.

Η παράγραφος 1 του άρθρου 9 περί διασφάλισης συναλλαγών και διαφύλαξης δεδομένων καταργείται, ενώ στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, παύει να ισχύει η τήρηση στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται δραστηριότητα.

Εξακολουθεί να ισχύει ο νόμος 1809/1988 περί φορολογικών ταμειακών μηχανών, που όριζε ότι όσες επιχειρήσεις εκδίδουν παραστατικά προς ιδιώτες θα πρέπει να έχουν φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση αυτών και όταν υπάρχει βλάβη να κόβουν χειρόγραφο απόδειξη.

Όλα τα πρόσθετα βιβλία (όσα υπάρχουν ακόμα) καταργούνται από 1/1/2014 και επίσης καταργούνται όλες οι θεωρήσεις των παραστατικών, άρα όλες οι επιχειρήσεις ακόμα και όσοι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα για την έκδοση παραστατικών προς ιδιώτες χρειάζονται φορολογική ταμειακή μηχανή ή φορολογικό μηχανισμό.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 11 περί εξουσιών της φορολογικής αρχής, έπαψε να ισχύει από 1/1/2014.

Η εξόφληση των παραστατικών άνω των 500 € από επιχείρηση σε επιχείρηση και άνω των 1500 € από επιχείρηση προς ιδιώτη θα γίνεται μέσω τραπεζής.

Θεσπίζεται το ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

Από 1/1/2014 θα είναι υποχρεωτική η ηλεκτρονική διαβίβαση των συναλλαγών με την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.).



Στην παράγραφο 5 του άρθρου 14 περί μεταβατικών διατάξεων, αναφέρεται ότι καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 ενώ οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν από την 1/1/2015.

Τέλος, με την παράγραφο 3 του άρθρου 52 του νομοσχεδίου, ζητείται η έκδοση «τίτλου κτήσης» από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

#### **7.4. ΣΧΟΛΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΨΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΕΟ Κ.Φ.Α.Σ.**

Είναι δεδομένο πως ο νέος Κ.Φ.Α.Σ. που ήρθε να αντικαταστήσει τον παλαιό Κ.Β.Σ., είχε ως σκοπό την καλύτερη διαχείριση των συναλλαγών, την απλοποίηση των συστημάτων και την διευκόλυνση των συναλλασσομένων.

Παρόλα αυτά, εμφανίστηκαν αρκετά κενά τα οποία επιχειρείται βέβαια σύμφωνα με τελευταία άρθρα που κυκλοφορούν να συμπληρωθούν και να επιλύσουν τα προβλήματα. Σύμφωνα με σχετική ανακοίνωση του Υπουργείου Οικονομικών, οι προτεινόμενες ρυθμίσεις εισάγουν την απαίτηση ο φορολογούμενος να τεκμηριώνει τις συναλλαγές και τα γεγονότα που τον αφορούν, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η διενέργεια ελέγχου (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Ειδικότερα με το νέο πλαίσιο που ανακοινώνεται σύντομα θα προκύψουν οι εξής τροποποιήσεις (Καραφάς, 2013):

- ✓ Καταργούνται οι ρυθμίσεις για τη διακίνηση αγαθών (δελτία αποστολής), αλλά και πολλές άλλες ειδικές διατάξεις τήρησης ειδικών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.
- ✓ Ο έλεγχος της διακίνησης γίνεται διαμέσου της απλής καταγραφής των πραγματικών περιστατικών σε συνδυασμό με τη διασταύρωση των στοιχείων που καταγράφουν οι συναλλασσόμενοι.

- ✓ Καταργείται η σήμανση, είτε χειρόγραφα είτε ηλεκτρονικά, βιβλίων και στοιχείων διακίνησης ή πώλησης. Εξαιρούνται οι αποδείξεις λιανικής προσωρινά τουλάχιστον.
- ✓ Στη λιανική πώληση, διατηρείται το σημερινό σύστημα ρυθμίσεων (φορολογικές ταμειακές μηχανές ή σήμανση εκδιδόμενων αποδείξεων) για να γίνει δυνατή η ασφαλής μετάβαση σε ένα νέο πιο λειτουργικό σύστημα ρυθμίσεων. Κατά τα λοιπά το καθεστώς έκδοσης αποδείξεων μένει κατά βάση ως έχει
- ✓ Στη χονδρική πώληση απλοποιούνται οι ρυθμίσεις περί έκδοσης τιμολογίων.
- ✓ Τα τιμολόγια μπορεί να εκδίδονται είτε σε έντυπη είτε σε ηλεκτρονική μορφή και είναι στην απόλυτη διακριτική ευχέρεια των συναλλασσόμενων να επιλέξουν τον τρόπο που θα συναλλάσσονται μεταξύ τους. Ως προς το ηλεκτρονικό τιμολόγιο και τις δικλίδες ασφαλείας θα αναφέρουμε την προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων.
- ✓ Η αναβάθμιση των φορολογικών ταμειακών μηχανών και Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. διατηρείται και γίνεται εντελώς προαιρετική. Η υποχρέωση της online αποστολής αναλυτικών στοιχείων ανά συναλλαγή προσωρινά δεν ισχύει.

Κάνοντας μια σύντομη κριτική του νέου Νόμου, μπορούμε να πούμε ότι είναι μια μεταρρύθμιση που παρά τα κενά και τις τροποποιήσεις που μπορεί να δεχθεί, ήταν κάτι που όφειλε να πραγματοποιηθεί για να διευκολυνθούν οι συναλλαγές. Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφιστάμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επιπλέον, το γεγονός ότι πολλά από τα στοιχεία και τα βιβλία τηρούνται ηλεκτρονικά, βοηθά πολύ στην εξοικονόμηση χρόνου αλλά και στην καλύτερη οργάνωση. Ευελπιστούμε γενικότερα και οι υπόλοιπες συναλλαγές να γίνονται με τον καιρό ηλεκτρονικά μέσω οργανωμένων συστημάτων διαχείρισης (Κορομηλάς, 2012).

Έχει ως σκοπό δε την πάταξη της φοροδιαφυγής των εταιριών, που αποτελούσε στο παρελθόν ειδικότερα ένα μεγάλο πλήγμα για την οικονομία της χώρας. Ήταν ταυτόχρονα άδικο για τις υπόλοιπες εταιρίες και επιχειρήσεις που ανταποκρίνονταν σωστά στις υποχρεώσεις τους και παρέσυρε και άλλους στη φοροδιαφυγή. Ενισχύεται, λοιπόν, το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις ενώ παράλληλα ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων (Τσιατούρας, 2013).

Μια από τις σημαντικότερες καινοτομίες του νέου Κ.Α.Σ έχει ασφαλώς να κάνει με το μόνους επιστροφής που θα λαμβάνουν οι συνεπείς παραβάτες. Συγκεκριμένα, όσοι εντοπισθούν παραβαίνοντες αλλά καταβάλλουν κανονικά το σύνολο του προστίμου θα λαμβάνουν πίσω το 30% εφόσον δεν εντοπισθούν άλλες παραβάσεις κατά τη διαχειριστική περίοδο επιβολής του προστίμου και των δύο επόμενων αυτής. Η ρύθμιση αφορά ενεργές επιχειρήσεις και όχι αυτές που τελούν σε ουσιαστική ή τυπική αδράνεια.

Η επιχείρηση θα βοηθηθεί από την άποψη ότι θα υπάρχει ισότητα και ισοδυναμία στις υποχρεώσεις της κάθε επιχείρησης, η φοροδιαφυγή ως φαινόμενο θα εξωσκελιστεί για όλους, όλοι δηλαδή θα είναι το ίδιο υπόχρεοι και δεν θα αισθάνονται την αδικία, τα στοιχεία και τα βιβλία που θα τηρούνται ηλεκτρονικά θα εξασφαλίζουν καλύτερη και ευκολότερη οργάνωση εξασφαλίζοντας περισσότερο χρόνο στις επιχειρήσεις και τέλος θα συντελέσει σημαντικά στην περεταίρω εξέλιξη του φορολογικού συστήματος στο σύνολό του (Σταματόπουλος, 2013).

Ακόμη, στόχος από την αναθεώρηση των παλαιότερων άρθρων του Κ.Β.Σ. είναι ένα είδος ορθολογισμού των προστίμων, ώστε αφενός να είναι δίκαια και ανάλογα της παράβασης που εντοπίζεται αλλά και να μπορούν να εισπραχθούν άμεσα από το Δημόσιο. Θα πρέπει λοιπόν να επισημανθεί ότι το πνεύμα του νέου ποινολογίου είναι να εξυγιάνει και να συνετίσει τους παραβάτες επιτηδευματίες και όχι να «βάλει λουκέτο» στις ελληνικές επιχειρήσεις, με ό, τι αυτό συνεπάγεται για την πορεία της ελληνικής οικονομίας και ανάπτυξης (Κορομηλάς, 2012).

Ένα σημαντικό θέμα υπήρξε βέβαια, το γεγονός ότι ο Νόμος ψηφίστηκε τον Δεκέμβριο του 2012 και εφαρμόστηκε ακριβώς με την αλλαγή του έτους. Αυτό, παρά την ταχύτητα με την οποία εκπληρώθηκε δεν έδωσε την δυνατότητα και τον χρόνο που έπρεπε στις επιχειρήσεις να μεταβούν ομαλά στο νέο σύστημα. Η λογική μας λέει ότι η αλλαγή του τρόπου και των μεθόδων ελέγχου απαιτεί ένα μεταβατικό στάδιο κατά το οποίο συνυπάρχει η υπάρχουσα δομή με τη νέα σε δοκιμαστικό επίπεδο. Όταν αυτή επαληθευθεί, διορθωθεί και αρχίσει να αποδίδει, μεταβάλλουμε την παλιά δομή. Το ίδιο φυσικά, ίσχυε και για τις λογιστικές εταιρίες που συμβουλεύουν και υποστηρίζουν τις επιχειρήσεις. Ο χρόνος ήταν ελάχιστος, με αποτέλεσμα ακόμη και εκείνοι που διαθέτουν τα μέσα και την τεχνογνωσία, να πρέπει να αφιερώνουν αρκετό από τον χρόνο τους και φυσικά συγκεκριμένα χρηματικά πόσα ώστε να εκπαιδευτούν κατάλληλα τόσο οι ίδιοι, όσο και το προσωπικό που απασχολούν προκειμένου να συμβουλεύουν σωστά τις επιχειρήσεις – πελάτες τους και να μην υποπέσουν σε σφάλματα που θα στοιχίσουν τόσο σε εκείνους και ακόμη περισσότερο στις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις. Μέσα στα Ευρωπαϊκά πλέον δεδομένα, η λειτουργία των λογιστηρίων δεν πρέπει να εξαντλείται με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις ΔΟΥ, αλλά να προσφέρει διαρκώς αναλυτικές συμβουλές στη διοίκηση για την αριστοποίηση των επιχειρηματικών της αποφάσεων (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

Θα έπρεπε επίσης, ίσως, με τον νέο Νόμο να υπάρξει και απλούστευση με λιγότερα άρθρα ώστε να γίνει πιο φιλικός σε αυτόν που τον μελετάει και πιο κατανοητός. Εδώ αξίζει να αναφερθεί, πώς από τότε που ανακοινώθηκε ο νέος Κ.Φ.Α.Σ αλλά μέχρι και σήμερα έχουν προκύψει πολλαπλά ερωτήματα σχετικά με την λειτουργία του και το πώς αυτός επηρεάζει την κάθε περίπτωση ξεχωριστά και για αυτό το σκοπό δυστυχώς έχουν δημιουργηθεί στο διαδίκτυο διάφορα fora στα οποία προβαίνουν σε απαντήσεις ερωτήσεων ανενημέρωτων πολιτών, άτομα που είναι λανθασμένα ή πλημμελώς ενημερωμένα. Επομένως θα ήταν ορθότερο να υπήρχε σωστότερη ενημέρωση από τους υπεύθυνους και επιπλέον απλούστευση του Νόμου καθώς μπορεί αυτός να περιέχει 14 μεν άρθρα αλλά πάνω από 100 παραγράφους, γεγονός που κάνει την ανάγνωση και την κατανόηση του κατά κάποιο τρόπο δύσκολη. Προφανώς βέβαια, αυτό έγινε στην προσπάθεια να

καλυφθούν εκτενώς όλες οι περιπτώσεις, όμως εξακολουθούμε να βλέπουμε διορθώσεις και προσθήκες λόγω των πολλών ερωτημάτων και κενών που δημιουργήθηκαν στους πολίτες – επιχειρήσεις.

Γενικά θα λέγαμε πως τα ζητήματα που επηρεάζουν την σωστή χρήση του Κ.Φ.Α.Σ., με σκοπό αφενός την δυνατότητα απρόσκοπτου ελέγχου εκ μέρους των ελεγκτικών οργάνων και αφετέρου την άρση περιορισμών στην οργάνωση, λειτουργία και κοστολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων, είναι τα εξής (Τότσης, 2013):

- ✓ Η διαδικασία έκδοσης επεξηγηματικών διατάξεων (ερμηνευτικές εγκύκλιοι και ατομικές διοικητικές λύσεις),
- ✓ Η διαδικασία επίλυσης αιτημάτων των υπόχρεων σε σχέση με αντικειμενικές δυσκολίες που θα αντιμετωπίσουν στην εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ.,
- ✓ Το πλαίσιο των διοικητικών κυρώσεων,
- ✓ Ο τρόπος διασύνδεσης του Κ.Φ.Α.Σ., με την φορολογία εισοδήματος και τις λοιπές φορολογίες,
- ✓ Η ανανέωση του Ε.Γ.Λ.Σ και η ενσωμάτωση των νέων διατάξεων ( κυρίως αποτίμησης), που έχουν προκαλέσει οι εξελίξεις σε θέματα λογιστικής.

Κλείνοντας, και με βάση όλα τα προαναφερθέντα, μπορεί κανείς να συμπεράνει ότι αν ο νέος νόμος εφαρμοστεί όπως πρέπει και όπως παρουσιάζουν οι κανονισμοί και τα άρθρα του, πρόκειται για έναν νόμο ο οποίος θα διευκολύνει τις συναλλαγές και θα επιφέρει θετικές συνέπειες. Βλέπουμε επίσης ότι υπάρχει γενικά φιλική διαχείριση και για αυτούς που είναι συνεπείς, αλλά ακόμη και σ αυτούς που υπήρξαν ασυνεπείς αλλά προσπαθούν να επανορθώσουν.

Παρόλα αυτά όπως και κάθε Νόμος, πρέπει να αντιμετωπιστεί και από την πολιτεία με απόλυτη υπευθυνότητα και να ελέγχεται διαρκώς προκειμένου να εντοπίζονται τα κενά, να μη βυθιστεί στην αδιαφάνεια όπως προηγούμενοι Νόμοι στην Ελλάδα αλλά και να εμπλουτίζεται με άρθρα και κανονισμούς τα οποία θα διευκολύνουν περισσότερο τη ζωή των επιχειρήσεων ώστε να είναι και περισσότερο συνεπείς και σωστοί στις υποχρεώσεις τους. Οι Νόμοι άλλωστε, ειδικά αυτοί που αφορούν

φορολογικά στοιχεία και επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι φιλικόι, καθώς στη χώρα μας οι επιχειρήσεις έχουν πληγεί αρκετά από την οικονομική κρίση. Όσο πιο πολύ διευκολύνονται οι επιχειρήσεις λοιπόν, τόσο περισσότερο θα δίνεται και κίνητρο στις παλαιότερες επιχειρήσεις να είναι συνεπείς αλλά και σε νέες επιχειρήσεις να κάνουν την έναρξη λειτουργίας τους (Γεωργιάδης & Μπουνέλλος, 2012).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Αυτό που παρατηρούμε σε κάθε περίπτωση, είναι αυτό ακριβώς που είναι γενικά αποδεκτό από όλους όσους σχετίζονται με την φορολογία των φυσικών προσώπων. Όπως παρατηρήσαμε ήδη στα έντυπα του κάθε οικονομικού έτους, αυτά έχουν απλοποιηθεί αρκετά, καθώς έχουν αφαιρεθεί διάφορα πεδία από το έντυπο του Ε1 για το νέο φορολογικό έτος.

Πολλά όμως από τα πεδία αυτά που αφαιρέθηκαν αφορούν την ελάφρυνση από τους φόρους των φυσικών προσώπων με αποτέλεσμα να χρειάζεται να καταβάλλουν περισσότερο φόρο εισοδήματος.

Είναι χαρακτηριστικό ότι ένας φορολογούμενος με ετήσιο εισόδημα 25.000 προερχόμενο μόνο από μισθούς θα πληρώσει περισσότερο φόρο από έναν άλλο με ετήσιο εισόδημα 30.000 ευρώ, από το οποίο όμως τα 15.000 ευρώ προέρχονται από μισθούς και τα υπόλοιπα 15.000 ευρώ από ενοίκια. Επιπλέον, ένας μισθωτός με ετήσιο εισόδημα 50.000 ευρώ θα πληρώσει περισσότερο φόρο από έναν ελεύθερο επαγγελματία με ετήσιο εισόδημα επίσης 50.000 ευρώ.

Οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες θεσπίστηκαν με το ν. 4110/2013, αμφισβητείται γενικά το κατά πόσο θα συμβάλουν στη δημιουργία ενός απλούστερου και δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Πέραν του ότι αυξάνουν τις φορολογικές επιβαρύνσεις για τη συντριπτική πλειονότητα των φορολογουμένων σε μια περίοδο οικονομικής ανέχειας και βαθιάς ύφεσης που σαρώνει τη χώρα μας, πολλαπλασιάζουν την πολυπλοκότητα της νομοθεσίας, καθώς καθιερώνουν διαφορετικό τρόπο φορολόγησης για κάθε κατηγορία εισοδήματος, αντί να διατηρούν μια ενιαία κλίμακα υπολογισμού του φόρου για το σύνολο των εισοδημάτων κάθε φυσικού προσώπου.

Δυστυχώς σε αυτές τις δύσκολες οικονομικές συγκυρίες που αντιμετωπίζει η χώρα μας λόγω της εμμένουσας οικονομικής κρίσης, τα αποτελέσματα των νέων μεθόδων της φορολόγησης των φυσικών προσώπων κάθε άλλο παρά βοηθούν, την

περαιτέρω βοήθεια των απλών φορολογουμένων, που δυστυχώς πλέον αντιμετωπίζουν με δυσκολία την επιβίωσή τους.

Όπως μπορεί επίσης κανείς να καταλάβει, ένα τέτοιο οικονομικό σύστημα, θεωρητικά δεν είναι ιδιαίτερα βιώσιμο. Οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα πραγματοποιούνται για την μεγαλύτερη διευκόλυνση των φορολογουμένων αλλά και των φοροτεχνικών, όπως επίσης και για την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής που εδώ και πολλά χρόνια πλήττει την οικονομία της χώρας μας.

Αν μπορούμε να φανταστούμε ότι κάτι είναι πιθανό να συμβεί, αυτό θα ήταν να ενταθεί περισσότερο το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, πολλές φορές και παρά την θέληση των φορολογουμένων, πρώτον καθώς οι συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται μπορεί να δυσκολέψουν τους φοροτεχνικούς στο έργο τους, και κατά δεύτερο λόγο γιατί οι ίδιοι οι φορολογούμενοι δεν έχουν πλέον την δυνατότητα να κατάβάλλουν τον φόρο που βγαίνει ως αποτέλεσμα της εκκαθάρισης σε κάθε φορολογική δήλωση.

Η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας επίσης, με ολοένα και αυξανόμενους ρυθμούς, οδηγεί πολλά άτομα στην πώληση τους, σε μια εποχή μάλιστα που δεν υπάρχει ζήτηση για κατοικίες, μιας και βρισκόμαστε στο μέσο της κρίσης ακινήτων. Δυστυχώς, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται συνεχώς με νέους φόρους τους οποίους θα πρέπει να αντιμετωπίζουν.

Υπάρχει ωστόσο η ελπίδα, με την σταδιακή έξοδο της χώρας στις ευρωπαϊκές αγορές να βελτιωθούν οι συνθήκες τόσο στην εγχώρια αγορά, αυξάνοντας έτσι τις οικονομικές ροές προς τους φορολογούμενους και προς το κράτος, ώστε να οδηγηθούμε σε ένα περισσότερο ευνοϊκό φορολογικό σύστημα που θα συντελέσει



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΒΙΒΛΙΑ

- Επιστημονική Ομάδα ΠΙΜ, (2011), Σύγχρονη Κωδικοποίηση Κ.Φ.Ε, Κ.Β.Σ, Φ.Π.Α, Ποινολόγιο, Φ.Α.Π, Νομοθεσία, ΠΙΜ ΕΡΓΑΣΙΑΚΗΤότσης Χ., (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ
- Καλαμάρας Ν., Καλαμάρα Αικ., (2013), Γενική Λογιστική Θεωρία και Εφαρμογή, Εκδόσεις Σταμούλη
- Μέντης Γ., (2003), Φορολογική Νομοθεσία και Πρακτική 1 - Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ
- Παπαδέας Π., (2008), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με Φ.Π.Α. & ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Παπαδέας
- Παπαδέας Π., (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με Φ.Π.Α. & ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Παπαδέας
- Πομόνης Ν., (2009), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις Σταμούλη
- Σαΐτης Ε., (2011), Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων - Ανάλυση και Ερμηνεία Μέχρι και το Ν.3842/2010, EPSILON NET
- Σταματόπουλος Δ., (2010), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων (Πρακτικό Βοήθημα, Βασικές Έννοιες), Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο
- Σταματόπουλος Δ., (2013), Σταματόπουλος Γ, Σταματόπουλος Π., Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο

- Πετράκης, Π., (2011), Η ελληνική οικονομία μετά την κρίση: Προκλήσεις και προοπτικές
- Τράπεζα της Ελλάδας (2011), Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα : μια γενική επισκόπηση, στο Οικονομικό Δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος, Ιούνιος, Τεύχος 35
- Καραφάς, Γ., (2013), Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013. Κώδικας φορολογικών διαδικασιών Ν 4174/2013, Εκδόσεις: ΕΝΤΟΣ
- Τότσης, Χ., (2013), Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος και Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις: ΠΑΜΙΣΟΣ
- Τσιατούρας, Φ., (2013), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων 2013 & Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ), Εκδόσεις: ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ
- Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης Αν., (2012), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων - Πρακτικό βοήθημα, Εκδόσεις: ΙΔΙΩΤΙΚΗ
- Καβαλάκης, Γ., (2008), Κωδικοποίηση φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις: ΔΕΔΕΜΑΔΗ
- Δανελάτος, Β., (2000), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις: ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ
- Τότσης, Χ., (2009), Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Εκδόσεις: ΠΑΜΙΣΟΣ
- Σταματόπουλος, Δ., Καραβοκύρης Αν., (2009), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (άρθρα 1-18, 19-35, 36-81, 82-118, παραρτήματα), Εκδόσεις: ΙΔΙΩΤΙΚΗ
- Κορομηλάς, Γ., (2012), Φορολογικές Σημειώσεις, Εκδόσεις: Tax Advisors
- Γκίνογλου Δ., (2004), Λογιστική Εταιρειών: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις: Rosili

- Φλώρος Α., (2005), Φορολογική Λογιστική: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων - Λογιστική & Πρακτική αντιμετώπιση, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική.
- Φινοκαλιώτης Κ., (2001), Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις: Σάκκουλας.
- Δίκαιος Κ., (2006), Φορολογική Λογιστική, Αθήνα
- Μητρόπουλος Ι. & Κουνάδης Δ., (2001), Σημειώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, Αθήνα
- Καστρινός Σ., (2008), Φορολογική Λογιστική II - Φορολογία Εισοδήματος, Ηράκλειο. Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης.
- Γεωργιάδης, Θ., Μπουνέλλος, Π., (2012), Σύγχρονη κωδικοποίηση Κ.Φ.Ε., Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., ποινολόγιο, Φ.Α.Π., Εκδόσεις: ΡΙΜ Εργασιακή

## ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- Ευρετήριο οικονομικών όρων, Φοροδιαφυγή (tax evasion / mitigation), Επισκέψιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.euretirio.com/2010/06/forodifugi.html#ixzz2mtNNGPSJ>, Τελευταία επίσκεψη: 20/12/2014
- Politika.gr, (2013), Ποιά επαγγέλματα είναι οι ΠΡΩΤΑΘΛΗΤΕΣ στην φοροδιαφυγή;, Επισκέψιμο στην ιστοσελίδα: [http://politika-gr.blogspot.gr/2013/10/blog-post\\_97.html](http://politika-gr.blogspot.gr/2013/10/blog-post_97.html), Τελευταία επίσκεψη: 21/12/2014
- iefimerida.gr, (2013), Σε ελεύθερη πτώση το κατά κεφαλήν ΑΕΠ στην Ελλάδα, Επισκέψιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.iefimerida.gr/node/134698#ixzz2nY8TKsMb>, Τελευταία επίσκεψη: 21/12/2014

- iefimerida.gr, (2013), Ο Economist εξηγεί πως φοροδιαφεύγουν εταιρείες και ιδιώτες και γιατί δεν θα σταματήσουν ποτέ να το κάνουν, Επισκέψιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.iefimerida.gr/node/134272#ixzz2nYAb7OjU>, Τελευταία επίσκεψη: 19/12/2014
  
- Ελευθεροτυπία, (2011), Η κατανομή των ποινών για τη φοροδιαφυγή, Επισκέψιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=255711>, Τελευταία επίσκεψη: 12/12/2014